



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada Parcialmente

Actualizada

Del 2 de enero al 29 de diciembre de 2017

¡Cuentas claras, Estado Transparente!



PRESIDENTE

Juan Manuel Santos Calderón

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Mauricio Cárdenas Santamaría

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Pedro Luís Bohórquez Ramírez

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN

Marleny María Monsalve Vásquez.

SUBCONTADOR DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Jorge de Jesús Varela Urrego

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Miryam Marleny Hincapié Castrillón

SECRETARIO GENERAL

Jaime Aguilar Rodríguez

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS

Rocío Pérez Sotelo – Coordinadora

Freddy Armando Castaño Pineda

Jaime Valencia Cubillos

Edilberto Herrera Huerfano

Martha Liliana Arias Bello

Yenny Claros González

Germán Eduardo Espinosa Flórez

Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

Yimmy Alexander Bueno Juez

Jaime Eduardo Hernandez Gil

Angelica Katerin Salcedo Guzmán

Esteban E. Walteros Bello

Ingrid Nayarit Rios García

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

Eduardo Vidal Díaz – Coordinador

Oliva Barrios Agudelo

Durlandy Andrés Cubillos Márquez

Dora Alicia Donato Montañez

Elizabeth Muñoz Hernández

María Daneris Taborda Zapata

Cielo Maria Pérez Flórido

Jorge Castañeda Monroy

Diana Carolina Monroy Ariza

Cindy Lorena Casallas Pulido

Daniela Perdomo Valencia

Catherin Jhoana Amaris Jerez

Camilo Andrés Orjuela Segura

Jonatan Fernando Neiva Ardila

Rogelio Paez Barajas

Héctor Hernando Peña Gonzalez

Luz Stella Rojas Durán

Publicación

15 de marzo de 2018



Esteban Eduardo



PRESENTACIÓN

En el marco de las competencias constitucionales y legales (Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y Ley 298 de 1996), corresponde al Contador General de la Nación, en su calidad de autoridad en materia contable pública, determinar las normas contables que deben regir en el país, así como expedir las directrices y procedimientos específicos de contabilidad pública, que en razón de su naturaleza tienen fuerza vinculante y sirven de base para que las entidades sujetas de regulación por parte de la Contaduría General de la Nación apliquen en debida forma la normatividad expedida en esta materia.

El presente documento compila los diferentes conceptos expedidos por la CGN durante el año 2017, mediante los cuales se interpreta el Régimen de Contabilidad Pública de cara a los casos particulares planteados en las consultas elevadas a esta entidad, con el propósito que se convierta en una herramienta de consulta y orientación para los responsables de la preparación y generación de información contable pública, los usuarios interesados y la comunidad en general.

Los pronunciamientos emitidos se sustentan en la regulación emitida desde las Resoluciones 354 a 356 de 2007, incluyendo los nuevos marcos normativos expedidos mediante las Resoluciones 037 de 2017 (que derogó la resolución Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones) que corresponde a las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, 414 de 2014 para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público – Régimen de excepción que corresponde al marco normativo aplicable por las Sociedades de Economía Mixta que se acojan a la excepción establecida en el párrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, 533 de 2015 orientada a las Entidades de Gobierno y 461 de 2017 que contempla a las Entidades en Liquidación.

Cordialmente,

PEDRO LUIS BOHORQUEZ RAMIREZ
Contador General de la Nación



CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	15
1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE	20
1.1. EFECTIVO.....	20
1.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	66
1.3. RENTAS POR COBRAR	108
1.4. DEUDORES	222
1.5. INVENTARIOS.....	619
1.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	643
1.7. BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICO Y CULTURALES	891
1.8. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	948
1.9. OTROS ACTIVOS.....	948
1.10. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	1057
1.11. OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL	1057
1.12. OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS	1057
1.13. CUENTAS POR PAGAR.....	1057
1.14. OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL	1104
1.15. OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS.....	1113
1.16. PASIVOS ESTIMADOS	1113
1.17. OTROS PASIVOS	1148
1.18. HACIENDA PÚBLICA	1174
1.19. PATRIMONIO INSTITUCIONAL	1185
1.20. INGRESOS FISCALES	1195
1.21. INGRESOS -VENTA DE BIENES.....	1199
1.22. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	1200
1.23. INGRESOS- TRANSFERENCIAS	1200
1.24. INGRESOS- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES.....	1208
1.25. INGRESOS- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	1208
1.26. OTROS INGRESOS.....	1208

1.27.	AJUSTES POR INFLACIÓN	1261
1.28.	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....	1261
1.29.	GASTOS DE OPERACIÓN.....	1286
1.30.	GASTOS POR PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES	1304
1.31.	GASTOS- TRANSFERENCIAS.....	1307
1.32.	GASTOS PÚBLICO SOCIAL.....	1336
1.33.	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	1336
1.34.	OTROS GASTOS	1342
1.35.	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	1345
1.36.	COSTO DE VENTA DE BIENES	1346
1.37.	COSTO DE VENTA DE SERVICIOS.....	1346
1.38.	COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS	1346
1.39.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES.....	1346
1.40.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS.....	1350
1.41.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD.....	1357
1.42.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE.....	1357
1.43.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.....	1358
1.44.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA	1358
1.45.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS	1358
1.46.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DERECHOS CONTINGENTES.....	1358
1.47.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES	1360
1.48.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL	1360
1.49.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (CR).....	1365
1.50.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - RESPONSABILIDADES CONTINGENTES.....	1369
1.51.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES.....	1369
1.52.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL	1370
1.53.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)	1374
1.54.	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	1374

2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	1599
2.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.....	1599
2.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	1599
2.3. CUENTAS POR COBRAR.....	1605
2.4. PRESTAMOS POR COBRAR.....	1615
2.5. INVENTARIOS	1615
2.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	1616
2.7. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN	1616
2.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES.....	1616
2.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	1616
2.10. OTROS ACTIVOS	1616
2.11. FINANCIERAS.....	1616
2.12. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	1616
2.13. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	1616
2.14. PRÉSTAMOS POR PAGAR	1616
2.15. CUENTAS POR PAGAR.....	1616
2.16. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	1627
2.17. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	1627
2.18. PROVISIONES	1628
2.19. OTROS PASIVOS	1632
2.20. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	1636
2.21. INGRESOS FISCALES	1636
2.22. INGRESOS -VENTA DE BIENES.....	1637
2.23. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	1637
2.24. INGRESOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	1640
2.25. OTROS INGRESOS.....	1640
2.26. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	1641
2.27. GASTOS DE VENTAS	1644

2.28. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	1645
2.29. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1645
2.30. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	1645
2.31. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1645
2.32. OTROS GASTOS	1645
2.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	1645
2.34. COSTO DE VENTAS DE BIENES	1645
2.35. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	1645
2.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES	1650
2.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE	1650
2.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS	1651
2.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA 1651	
2.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS.....	1651
2.41. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES	1651
2.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES.....	1651
2.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL	1651
2.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (DB).....	1651
2.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES.....	1651
2.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES.....	1651
2.47. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL	1651
2.48. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB).....	1652
2.49. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	1652
3. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RES. 414 DE 2014	1683
3.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.....	1683
3.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	1690
3.3 PRESTAMOS POR COBRAR.....	1706
3.4 CUENTAS POR COBRAR.....	1709

3.5	INVENTARIOS	1846
3.6	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	1865
3.7	OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN	1973
3.8	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES.....	1973
3.9.	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS	1990
3.10.	OTROS ACTIVOS	1990
3.11.	OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	2021
3.12.	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	2021
3.13.	PRÉSTAMOS POR PAGAR	2021
3.14.	CUENTAS POR PAGAR	2021
3.15.	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	2047
3.16.	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	2063
3.17.	PROVISIONES	2063
3.18.	OTROS PASIVOS	2063
3.19.	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	2093
3.20.	INGRESOS FISCALES	2138
3.21.	INGRESOS-VENTA DE BIENES.....	2138
3.22.	INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS.....	2138
3.23.	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2143
3.24.	INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2164
3.25.	OTROS INGRESOS.....	2164
3.26.	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	2174
3.27.	GASTOS DE VENTAS	2195
3.28.	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	2195
3.29.	GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2196
3.30.	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	2206
3.31.	GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2206
3.32.	OTROS GASTOS	2206

3.33.	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	2206
3.34.	COSTO DE VENTAS DE BIENES	2206
3.35.	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	2206
3.36.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES	2206
3.37.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD.....	2207
3.38.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE	2207
3.39.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS.....	2207
3.40.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN –SERVICIOS HOTELEROS.....	2207
3.41.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS.....	2207
3.42.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES	2216
3.43.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES	2216
3.44.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL	2216
3.45.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES.....	2216
3.46.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES.....	2217
3.47.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL	2217
3.48.	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2221
4.	MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN.....	2383
4.1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.....	2383
4.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	2383
4.3	CUENTAS POR COBRAR.....	2383
4.4	INVENTARIOS.....	2383
4.5	PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO	2383
4.6	OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN	2383
4.7	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES.....	2383
4.8	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS	2383
4.9	OTROS ACTIVOS	2383
4.10	OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	2384
4.11	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	2384

4.12	PRÉSTAMOS POR PAGAR	2384
4.13	CUENTAS POR PAGAR.....	2384
4.14	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	2384
4.15	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	2384
4.16	PROVISIONES	2384
4.17	OTROS PASIVOS	2384
4.18	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	2384
4.19	INGRESOS FISCALES	2384
4.20	INGRESOS-VENTA DE BIENES.....	2385
4.21	INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS.....	2385
4.22	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2385
4.23	INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2385
4.24	OTROS INGRESOS.....	2385
4.25	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....	2385
4.26	GASTOS DE OPERACIÓN.....	2385
4.27	GASTOS DE VENTAS	2385
4.28	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	2385
4.29	GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2385
4.30	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	2386
4.31	GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2386
4.32	OTROS GASTOS	2386
4.33	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	2386
4.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES	2386
4.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	2386
4.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES	2386
4.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD.....	2386
4.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE	2386
4.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS.....	2386

4.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN –SERVICIOS HOTELEROS.....	2387
4.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS.....	2387
4.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES	2387
4.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES	2387
4.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL	2387
4.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES.....	2387
4.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	2387
4.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – ACREEDORAS DE CONTROL.....	2387
4.48	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2387
5.	MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO– RES. 533 DE 2015	2396
5.1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.....	2396
5.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	2436
5.3	CUENTAS POR COBRAR.....	2567
5.4	PRÉSTAMOS POR COBRAR.....	2719
5.5	INVENTARIOS	2734
5.6	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	2864
5.7	BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.....	3149
5.8	RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	3209
5.9	OTROS ACTIVOS	3210
5.10	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	3331
5.11	PRÉSTAMOS POR PAGAR	3331
5.12	CUENTAS POR PAGAR.....	3332
5.13	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	3365
5.14	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	3381
5.15	PROVISIONES	3381
5.16	OTROS PASIVOS	3381
5.17	PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO.....	3382
5.18	INGRESOS FISCALES	3403

5.19	INGRESOS-VENTA DE BIENES.....	3407
5.20	INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	3418
5.21	INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	3419
5.22	INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	3419
5.23	OTROS INGRESOS.....	3419
5.24	GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	3430
5.25	GASTOS DE VENTAS	3449
5.26	GASTOS -DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	3449
5.27	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	3459
5.28	GASTO PÚBLICO SOCIAL	3467
5.29	GASTOS - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	3467
5.30	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	3467
5.31	OTROS GASTOS	3480
5.32	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	3481
5.33	COSTOS DE VENTAS	3481
5.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES	3481
5.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	3485
5.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES.....	3485
5.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS.....	3485
5.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD.....	3485
5.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE.....	3485
5.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	3485
5.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA 3486	
5.42	OTROS SERVICIOS	3486
5.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES	3486
5.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS FISCALES.....	3489
5.45	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL	3489
5.46	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR)	3489

5.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES.....	3494
5.48	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES.....	3494
5.49	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS DE CONTROL	3494
5.50	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS POR CONTRA (DB).....	3494
5.51	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA	3494
6.	MARCO NORMATIVO –ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.....	3641
6.1.	OTROS ACTIVOS	3641
6.2.	OTROS PASIVOS	3641
6.3.	PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO	3641
6.4.	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	3641
6.5.	INGRESOS FISCALES	3641
6.6.	INGRESOS POR VENTA DE BIENES	3641
6.7.	INGRESOS POR VENTA DE SERVICIOS	3641
6.8.	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	3641
6.9.	INGRESOS POR OPERACIONES INSTITUCIONALES	3641
6.10.	OTROS INGRESOS.....	3642
6.11.	GASTOS - DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	3642
6.12.	GASTOS - DE VENTAS	3642
6.13.	GASTOS – DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES	3642
6.14.	GASTOS – TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	3642
6.15.	GASTOS PÚBLICO SOCIAL.....	3642
6.16.	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	3642
6.17.	GASTOS – OPERACIONES INSTITUCIONALES	3642
6.18.	OTROS GASTOS	3642
6.19.	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	3642
6.20.	COSTOS DE VENTAS DE BIENES.....	3642
6.21.	COSTOS DE VENTAS DE SERVICIOS	3643
6.22.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES.....	3643
6.23.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS.....	3643

6.24. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.....	3643
6.25. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE.....	3643
6.26. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.....	3643
6.27. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURISTICA 3643	
6.28. OTROS SERVICIOS	3643
6.29. CUENTAS DE ORDEN DEUDORA – ACTIVOS CONTINGENTES	3643
6.30. CUENTAS DE ORDEN DEUDORA – DEUDORAS FISCALES	3643
6.31. CUENTAS DE ORDEN DEUDORA – DEUDORAS DE CONTROL	3644
6.32. CUENTAS DE ORDEN DEUDORA – DEUDORAS POR EL CONTRARIO (CR)	3644
6.33. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES.....	3644
6.34. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – ACREEDORAS FISCALES	3644
6.35. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – ACREEDORAS DE CONTROL.....	3644
6.36. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB).....	3644
6.37. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	3644

INTRODUCCIÓN

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

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

CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Criterios básicos

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

Marco Normativo

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

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

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, pierde validez a partir del año 2018 con la entrada en aplicación de la Resolución N° 533 de octubre de 2015 y sus modificaciones, en especial la introducida en el conjunto de normas contenido en el anexo a la Resolución 484 de 2017, que define el Marco Contable para las entidades de Gobierno, de conformidad con el cronograma que para tal efecto contempló la Resolución No. 693 de diciembre 6 de 2016.

Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades que están comprendidas en el marco de la Resolución 037 de 2017 (la cual deroga las Resoluciones

743 de 2013, 117 de 2015, 509 de 2015, 576 de 2015, 662 de 2015, 024 de 2016 y 467 de 2016; el artículo 12 de la Resolución 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias) y posteriores normas que lo modifiquen y sean acogidas por la Contaduría General de la Nación.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por el conjunto de normas contenido en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Régimen de excepción. Corresponde al marco normativo aplicable por las Sociedades de Economía Mixta que se acojan a la excepción establecida en el párrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, expedida por la C.G.N.

La regulación para el año 2017, se encontraba inmersa en El Anexo Técnico del Decreto 3022 de 2013 el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto 2420 de 2015; el Anexo 2.1 adicionado por el Decreto 2496 de 2015, y la modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos 2131 y 2132 de 2016.

Gobierno. Corresponde al conjunto de normas aplicable por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, como la Resolución 484 de 2017 por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y demás normas que lo modifiquen.

Entidades en Liquidación. Aplicable a las entidades en liquidación, cuyo marco normativo fue expedido mediante Resolución 461 de 2017.

Este Marco Normativo es aplicable a las entidades en liquidación que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública para las cuales exista un acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación.

Tema

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, y corresponde al aspecto o situación genérica a resolver, dentro de la estructura del Catálogo de cuentas

del respectivo Marco normativo que aplique a la entidad o caso consultado. En una misma consulta pueden coexistir varios temas.

Subtema

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

Capítulo 1

Marco Normativo

Régimen de Contabilidad Pública Precedente



1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE**1.1. EFECTIVO****CONCEPTO No. 20172000000791 DE 16-01-2017**

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Efectivo Rentas por cobrar Deudores Otros deudores Cuentas por pagar Otros ingresos Otros gastos
	SUBTEMA	Reconocimiento de consignaciones y descuentos identificadas asociadas a un ingreso o a un gasto de saldos por ingresar a los libros del 2000 al 2015.

Doctora
LEIDY XIMENA CICLOS GOMEZ
Contador
Municipio de Toribio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007571-2, del 17 de noviembre de 2016, en la cual manifiesta:

Existen saldos en las conciliaciones bancarias por ingresar a los libros contables desde el año 2000 al año 2015, las cifras se identificaron en un 80% por concepto de consignaciones por ingresar y de gastos bancarios, traslados etc., y solicita las cuentas que se deben afectar.

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

Los párrafos 102, 110, 116, 117 y 121 contenidos en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señalan:

“7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública (...)

102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia. (...)

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

8. Principios de Contabilidad Pública (...)

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que dispone la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (...)

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

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

La Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la

Nación, prescribe:

“3.8. Conciliaciones de información.

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

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean éstas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad.

Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública.

3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública. La información registrada en los libros de contabilidad será la fuente para la elaboración de los estados contables. En este sentido, los ajustes que sean necesarios para garantizar la confiabilidad de la información deberán realizarse con la debida oportunidad, de tal forma que ellos queden reflejados en estos documentos. En ningún caso los valores que aparecen registrados en los libros serán diferentes a los revelados en los estados contables y demás informes complementarios. (...)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros,

económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería (...) conciliaciones.(...)

4. ACTIVIDADES MÍNIMAS A DESARROLLAR.

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas implementadas por el ente público, con el objetivo de solucionar las situaciones señaladas y, por consiguiente, obtener estados contables e informes razonables y constituyen los mecanismos o acciones inherentes a las actividades que conforman los procesos, dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del Proceso Contable para el logro de los objetivos”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, expedido mediante la Resolución 356 de 2007 del RCP, describe:

“1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

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

13 RENTAS POR COBRAR

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, por concepto de ingresos tributarios, directos e indirectos, nacionales o territoriales, determinados en las disposiciones legales, por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

14 DEUDORES

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

2425-ACREEDORES

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de

nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones. (...)

4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos. (...)

5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.”

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas y en cumplimiento con lo establecido en la Resolución N° 357 de 2008, la conciliación bancaria no puede limitarse a la sola identificación de las partidas que justifican las diferencias entre los registros contables y los valores reportados en los extractos bancarios. Como consecuencia de ello, se deben realizar las gestiones administrativas de reclamos, consecución de la información o documentos necesarios para soportar y reconocer los movimientos y garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

En este sentido, no deben existir diferencias entre el saldo en libros y el saldo del extracto bancario con corte a 31 de diciembre de cada período, so pena de incumplir los principios del registro, devengo o causación y período contable y las condiciones de Oportunidad y Universalidad para que la información contable cumpla la característica cualitativa de la Relevancia.

Bajo el contexto de su consulta, no es posible definir con precisión los registros contables que proceden en relación con las partidas que han sido identificadas en el proceso de depuración, por cuanto ello depende de las condiciones particulares de los hechos, operaciones o transacciones que las originaron, detalle que no está explícito.

Ahora bien, en términos generales, durante los meses intermedios y bajo la presunción que se han efectuado los registros en función del principio de causación, de manera transitoria durante la fase de investigación, las consignaciones y descuentos sin identificar

se deben registrar contablemente, así:

-Las consignaciones sin identificar, mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Una vez identificada la persona o entidad que realizó la consignación, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-RENTAS POR COBRAR 14-DEUDORES, donde previamente se encuentre reconocido el valor del derecho, según la naturaleza de la transacción a que corresponda.

Si una vez realizadas todas las gestiones administrativas necesarias para identificar a la persona o entidad que realizó la consignación, no es posible su identificación, la entidad deberá reclasificar el pasivo mediante un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 242592-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Ahora bien, si finalmente se determina que la consignación recibida no está asociada al pago de un bien o de un servicio prestado y que no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para éste prescriba el derecho, se debe reconocer un débito en la subcuenta 242592-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y un crédito a la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.

- Los descuentos improcedentes que haya realizado el banco, se registran mediante un débito en la subcuenta 147048-Descuentos no autorizados, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, derecho que deberá acreditarse cuando se obtenga el reintegro de los dineros respectivos.

Ahora bien, si producto de la investigación se logra identificar que el descuento está relacionado con el pago de alguna obligación, deberá hacerse el cruce respectivo; en tanto que si se identifica que el descuento corresponde a un gasto que no ha sido registrado, deberá afectarse la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 5-GASTOS, correspondiente a la naturaleza de la erogación, si esta ocurre en el periodo actual, o en subcuenta respectiva de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la erogación corresponde a un período anterior.

En todo caso, en concordancia con lo expresado anteriormente, se impone la necesidad de depurar tales registros en el corto plazo.

CONCEPTO No. 20172000022641 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Efectivo Rentas Por Cobrar Deudores Ingresos Fiscales Operaciones Interinstitucionales Propiedades, Planta Y Equipo Gastos De Administración
	SUBTEMAS	<ul style="list-style-type: none"> • Subcuentas para el registro de impuestos a Videos para Adultos e impuestos de salidas de extranjeros (Ley 679 de 2001) • Reconocimiento de los recursos destinados al Fondo de Fondo Contra La Explotación Sexual de Menores, adscrito al Instituto colombiano de Bienestar Familiar ICBF

Doctora
MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ
Coordinadora GIT Sistema Integrado de información Financiera SIIF
Contaduría General de la Nación
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500008632 del 22 de febrero de 2017, en el cual “solicita concepto sobre el código de las Subcuentas que debemos utilizar para el reconocimiento del derecho y del ingreso, por concepto de:

- 1.- Impuesto a Videos para adultos (Ley 679 de 2001)
- 2.- Impuesto salidas de extranjeros (Ley 679 de 2001)
- 3.- En el contexto de la Ley 679 de 2001 y 1336 de 2009, cual es el procedimiento entre el ICBF, la DIAN y al AERONÁUTICA CIVIL, que corresponden a las entidades que intervienen en estos impuestos”

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

CONSIDERACIONES

Los artículos 22,23 y 24 de la Ley 679 de 2001, disponen lo siguiente:

“ARTÍCULO 22. IMPUESTO A VIDEOS PARA ADULTOS. Los establecimientos de comercio, cuando alquilen películas de video de clasificación X para adultos, pagarán un impuesto correspondiente al cinco por ciento (5%) sobre el valor de cada video rentado, con destino a la financiación de los planes y programas de prevención y lucha contra la explotación sexual y la pornografía con menores de edad.

ARTÍCULO 23. IMPUESTO DE SALIDA. El extranjero, al momento de salida del territorio colombiano, cubrirá el valor correspondiente a un dólar de los Estados Unidos de América, o su equivalente en pesos colombianos, con destino a la financiación de los planes y programas de prevención y lucha contra la explotación sexual y la pornografía con menores de edad.

ARTÍCULO 24. FONDO CONTRA LA EXPLOTACIÓN SEXUAL DE MENORES. Créase la cuenta especial denominada Fondo contra la explotación sexual de menores, adscrita al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

El objetivo principal del Fondo cuenta es proveer rentas destinadas a inversión social con el fin de garantizar la financiación de los planes y programas de prevención y lucha contra la explotación sexual y la pornografía con menores de edad y, más precisamente, con destino a los siguientes fines: (...)

Por su parte Ley 87 de 2017, que reglamenta el funcionamiento del Fondo contra la Explotación Sexual de Niños, Niñas y Adolescentes adscrito al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar señala lo siguiente:

(...)

Artículo 2.4.3.1.4.1.2. Ámbito de aplicación. La presente Sección establece la reglamentación que corresponde aplicar al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, como administrador del Fondo contra la Explotación Sexual; a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), como entidad encargada de reglamentar y recaudar el impuesto a videos para adultos; y a esta última entidad y a la Aeronáutica Civil, como entidades responsables de recaudar el impuesto de salida de extranjeros del país, conforme lo establecen los artículos 22, 23 Y 24 de la Ley 679 de 2001 y los artículos 21 y

22 de la Ley 1336 de 2009, así como a las demás entidades necesarias para la adecuada administración del Fondo.

Artículo 2.4.3.1.4.1.3. Recursos. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10, 22, 23 Y 24 de la Ley 679 de 2001 y en el artículo 9 de la Ley 1336 de 2009, son recursos del Fondo contra la Explotación Sexual de Niños, Niñas y Adolescentes, los siguientes: (Subrayado fuera de texto)

- 1) Las partidas que se le asignen en el Presupuesto Nacional.
 2. Los recursos provenientes interno y externo.
 3. Las donaciones que reciba.
 4. Los recursos de cooperación nacional o internacional.
 5. Los bienes, rendimientos y frutos que generen los inmuebles que hayan sido utilizados para la comisión de actividades de utilización sexual de niños, niñas y adolescentes, y cuya extinción dominio se haya decretado, así como los recaudos generados en virtud la destinación provisional de tales bienes.
 6. Los recursos del recaudo de impuesto sobre el alquiler de películas de clasificación X.
 7. Los recursos del impuesto de salida de extranjeros del territorio colombiano.
 8. Los recursos las multas impuestas por el Ministerio de Tecnologías de la Información Comunicaciones, con ocasión de las administrativas a o servidores, administradores y responsables, que en el territorio colombiano, por incumplimiento a lo consagrado en artículo 10 la Ley 679 de 2001.
 9. Los demás que a cualquier título.
- (...)

Artículo 2.4.3.1.4.1.4. Administración del Fondo contra la Explotación Sexual de Niños, Niñas y Adolescentes. El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) se encargará de la administración, dentro del presupuesto de ingresos y gastos aprobado anualmente por Ley de apropiaciones, del Fondo contra la Explotación Sexual de Niños, Niñas y Adolescentes, de acuerdo con el objetivo principal fijado en el artículo 24 de la Ley 679 de 2001 subrogado parcialmente por el artículo 21 de la Ley 1336 de 2009.

Se entiende por administración del Fondo contra la Explotación Sexual de Niños, Niñas y Adolescentes las acciones de presupuesto, recaudo, conservación, inversión, compromiso, ejecución de sus recursos y de rendición de cuentas, entre otras, con sujeción a la reglamentación pertinente y a lo dispuesto por el Consejo Directivo del ICBF.

Con relación a la normatividad contable pública, el Procedimiento contable, relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, prescribe:
(...)

12. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE ADMINISTRAN FONDOS CUENTAS Y/O FONDOS ESPECIALES Y/O CUENTAS ESPECIALES.

Las entidades contables públicas que por disposiciones legales administran fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales en donde se indica la separación contable de estos recursos con los de la entidad que los administra, debe entenderse que la organización del proceso contable es integrado, y que la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitar de los fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales para el cumplimiento de sus funciones. (Subrayado fuera de texto).

Fondos cuentas. Se asimilan a los que normalmente están definidos como un sistema de manejo de cuentas separadas por parte de un organismo, para el cumplimiento de los objetivos contemplados en los actos de su creación, cuya administración se hace en los términos que en el mismo están señalados y con el personal de la entidad a la cual están adscritos, por tanto carecen de personería jurídica.

(...)

Estos fondos carecen de personería jurídica. Cuenta especial. Para los propósitos de este procedimiento, este concepto se asimila al de Fondo cuenta.

La administración del proceso contable en las entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales se caracteriza por aspectos tales como:

a) Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con la identificación plena y suficiente de las actividades y de los recursos de los fondos o cuentas que administra.

(...)

f) Cuando estos fondos cuentas o fondos especiales se administren a través de entidades contables públicas que hacen parte del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF se deben tener en cuenta los aspectos técnicos y operativos que inciden en el proceso contable y los procedimientos específicos definidos por el SIIF".

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas:

“1305-VIGENCIA actual

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias. 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. (Subrayado fuera de texto)

5720- OPERACIONES DE ENLACE

DESCRIPCIÓN Representa el valor de la disminución del derecho reconocido por una entidad contable pública del nivel nacional, cuyo recaudo es efectuado por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN. (...)

4720-OPERACIONES DE ENLACE

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recaudos efectuados por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, de los ingresos reconocidos por otra entidad contable pública del nivel nacional. (...).

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2.

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el registro del derecho y del ingreso, de concepto de impuesto a videos para adultos y de salidas de extranjeros debe registrarse en la subcuenta en la subcuenta 130575-Otros impuestos nacionales de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, con crédito a la subcuenta 410575-Otros impuestos nacionales de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, haciendo la distinción de cada impuesto a nivel de auxiliares, o de conformidad como la plataforma tecnología utilizada se lo permita.

Ahora para efectos de establecer la entidad que debe hacer el reconocimiento contable de estos recursos resulta fundamental identificar la entidad que es titular del recurso, lo cual según se aprecia en el artículo 2.4.3.1.4.1.3 de la Ley 87 de 2017, estos impuestos son recursos del Fondo contra la explotación Sexual de niños y niñas adolescentes, le corresponde a este Instituto la administración de los mismos, entendida como tal como

las acciones de presupuesto, recaudo, conservación, inversión, compromiso, ejecución de sus recursos y de rendición de cuentas, entre otras, con sujeción a la reglamentación pertinente y a lo dispuesto por el Consejo Directivo del ICBF. Por consiguiente los registros indicados en el párrafo precedente, deberán ser efectuados por el ICBF en la contabilidad del Fondo.

Con relación al recaudo, si el mismo lo realiza el Tesoro Nacional, esta Dirección registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

El ICBF en la contabilidad del fondo cuenta, registrará este hecho mediante un débito en la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, con crédito a 130575-Otros impuestos nacionales de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

Por su parte, si el recaudo lo hace directamente el ICBF en sus cuentas bancarias, en la contabilidad del Fondo cuenta registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta en la subcuenta 130575-Otros impuestos nacionales de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL

Pregunta No. 3

De conformidad con el Decreto 87 de 2017 corresponde a la DIAN la reglamentación del impuesto por concepto de videos, y en materia del impuesto por salidas de extranjeros esta reglamentación deberá ser coordinada conjuntamente entre la Aeronáutica Civil y la DIAN. Esto significa que les compete a estas entidades señalar el procedimiento para la determinación, fiscalización y cobro de estos impuestos, mientras que para efectos del reconocimiento contable del ingreso y de los gastos por la ejecución de los recursos, le compete al ICBF.

En consecuencia, para el reconocimiento contable de las operaciones del fondo cuenta, el ICBF deberá aplicar el numeral 12 del Procedimiento para la organización y ejecución del proceso contable, y adicionalmente, teniendo en cuenta que el ICBF es una entidad que hace parte del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, para el manejo contable de los recursos Fondo, debe considerar todos los aspectos técnicos, operativos y procedimentales específicos definidos para este Sistema de Información.

**CONCEPTO No. 20172000060181 DEL 20-09-2017 – MODIFICADO POR EL CONCEPTO
No. 20172300063151 DEL 05-10-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Efectivo Deudores Cuentas por pagar Transferencias Gasto público social
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los recursos del Sistema General de Participaciones para educación cuando son recibidos por una institución educativa ubicada en la jurisdicción de un municipio no certificado.

Doctora

AURA MARÍA BETANCUR GALLEGO

Directora de Contabilidad

Departamento de Risaralda

Pereira -Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002010-2, del 21 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Estos EE tienen fondo de servicios educativos, los cuales son cuentas contables creadas como un mecanismo de gestión presupuestal y ejecución de recursos para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal. Deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, igualmente deben rendir información contable trimestral a la Contaduría General de la Nación como entidad Agregada a través de La Gobernación de Risaralda, como entidad Agregadora.

Sin embargo, la Contraloría General del Departamento de Risaralda nos pide aclaración sobre el hecho de que La Gobernación de Risaralda consolide y agregue a sus estados financieros, la información contable de los Establecimientos Educativos de los 12 municipios no certificados del Departamento de Risaralda, y que a su vez un municipio no certificado del Departamento de Risaralda, tenga dentro de su contabilidad como ingresos

SSF, las transferencias del SGP Gratuidad que el Ministerio de Educación le está haciendo a los Establecimientos Educativos de ese municipio.

En nuestra respuesta inicial a este requerimiento aducimos que el Departamento de Risaralda Entidad Territorial debe consolidar la información contable de los Establecimientos Educativos como entidad Agregadora y ellos como entidad Agregada, basados en el CONCEPTO No. 20162000039661 DEL 20-12-16 MARCO NORMATIVO expedido por su entidad.

Pero ellos quieren tener la certeza de cuál es el deber ser del registro de dicha transacción y que entidad es quien lo debe reportar si el Departamento de Risaralda como responsable de la agregación de la información de las instituciones educativas de los municipios que no se encuentran certificados en educación o es el municipio no certificado en educación quien debe agregar dicha información.

Igualmente surge la inquietud del porque cuando se hace la conciliación trimestral de operaciones recíprocas con el Ministerio de Educación se genera requerimiento, dado que el valor que el Departamento de Risaralda reporta como ingresos SGP Educación, siempre difiere al valor reportado por este exactamente en el valor que arroja el consolidado de los Establecimientos Educativos por las transferencias recibidas del Ministerio de Educación por Gratuidad.

Queremos saber si con los procedimientos descritos, se está generando un doble registro de ingresos del SGP, uno CSF desde el consolidado del Departamento de Risaralda y uno SSF desde la contabilidad del Municipio no certificado”.

CONSIDERACIONES

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

La Ley 715 de 2001, en los artículos 1º y 3º, expresa que:

“Artículo 1º. Naturaleza del Sistema General de Participaciones. El Sistema General de Participaciones está constituido por los recursos que la Nación transfiere por mandato de los artículos 356 y 357 de la Constitución política a las entidades territoriales, para la financiación de los servicios cuya competencia se les asigne en la presente ley. (...)

Artículo 3º. Conformación del Sistema General de Participaciones. El Sistema General de Participaciones estará conformado así:

3.1. Una participación con destinación específica para el sector educativo, que se denominará participación para educación. (...)

Artículo 6°. Competencias de los departamentos. Sin perjuicio de lo establecido en otras normas, corresponde a los departamentos en el sector de educación las siguientes competencias: (...)

6.2. Competencias frente a los municipios no certificados. (...)

6.2.2. Administrar y distribuir entre los municipios de su jurisdicción los recursos financieros provenientes del Sistema General de Participaciones, destinados a la prestación de los servicios educativos a cargo del Estado, atendiendo los criterios establecidos en la presente ley. (...)" (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 4791 de 2008, en relación con los artículos 1º, 2º y 3º, disponen lo siguiente:

"Artículo 1°. Ámbito de aplicación. Las normas contenidas en el presente decreto son aplicables a las entidades territoriales y a los establecimientos educativos estatales.

Artículo 2°. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

Parágrafo. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma. Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial.

Artículo 3°. Administración del Fondo de Servicios Educativos. El rector o director rural en coordinación con el consejo directivo del establecimiento educativo estatal administro el Fondo de Servicios Educativos de acuerdo con las funciones otorgadas por la Ley 715 de 2001 y el presente decreto.

Parágrafo. Se entiende por administrar el Fondo de Servicios Educativos las acciones de presupuestación, recaudo, conservación, inversión, compromiso, ejecución de sus recursos y rendición de cuentas, entre otras, con sujeción a la reglamentación pertinente y a lo dispuesto por el consejo directivo". (Subrayado fuera del texto)

El Artículo 140 de la ley 1450 de 2011, el artículo 140 Gratuidad indica que:

“ARTÍCULO 140. GRATUIDAD. Los recursos del Sistema General de Participaciones para educación que se destinen a gratuidad educativa serán girados directamente a los establecimientos educativos, de conformidad con la reglamentación que el Gobierno Nacional establezca”.

Así mismo a través del Decreto N 4807 del 20 de diciembre de 2011, el Gobierno Nacional establece las condiciones de aplicación de la gratuidad total de la educación, desde preescolar (transición) hasta el grado 11 y dicta otras disposiciones para su implementación:

“ARTÍCULO 1. OBJETO y ÁMBITO DE APLICACIÓN. El presente Decreto tiene por objeto reglamentar la gratuidad educativa para todos los estudiantes de las instituciones educativas estatales matriculados entre los grados transición y undécimo.

ARTÍCULO 2. ALCANCE DE LA GRATUIDAD EDUCATIVA. La gratuidad educativa se entiende como la exención del pago de derechos académicos y servicios complementarios. En consecuencia, las instituciones educativas estatales no podrán realizar ningún cobro por derechos académicos o servicios complementarios.

ARTÍCULO 3. FINANCIACIÓN: La gratuidad educativa se financiará con los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones por concepto de calidad, de que tratan los artículos 16 y 17 de la Ley 715 de 2001.

Las entidades territoriales podrán concurrir con otras fuentes de recursos en la financiación de la gratuidad educativa conforme a lo reglamentado en el presente Decreto y en concordancia con las competencias previstas en la Constitución Política y la ley.

ARTÍCULO 4. METODOLOGÍA PARA LA DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS. El Departamento Nacional de Planeación en coordinación con el Ministerio de Educación Nacional definirá la metodología para la distribución de los recursos del Sistema General de Participaciones que se destinen a la gratuidad educativa.

ARTÍCULO 5. RESPONSABILIDAD EN EL REPORTE DE INFORMACIÓN. Los rectores y directores de las instituciones educativas estatales, los secretarios de educación y los gobernadores y alcaldes de los departamentos y de los municipios certificados, serán responsables solidariamente por la oportunidad, veracidad y calidad de la información que suministren para la asignación y distribución de los recursos de gratuidad. Las inconsistencias en la información darán lugar a responsabilidades disciplinarias, fiscales y

penales, en concordancia con lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 96 de la Ley 715 de 2001.

ARTÍCULO 6. DESTINATARIOS DEL GIRO DIRECTO. En consonancia con el artículo 140 de la Ley 1450 de 2011, los recursos del Sistema General de Participaciones que se destinen a gratuidad educativa serán girados por el Ministerio de Educación Nacional directamente a los Fondos de Servicios Educativos de las instituciones educativas estatales.

PARÁGRAFO. Para las instituciones educativas estatales que no cuenten con Fondo de Servicios Educativos, el giro se realizará al Fondo de Servicios Educativos al cual se asocien.

ARTÍCULO 7. PROCEDIMIENTO PARA EL GIRO. Para el giro de los recursos del Sistema General de Participaciones para gratuidad educativa por parte del Ministerio de Educación Nacional a los Fondos de Servicios Educativos de las instituciones educativas estatales, se establece el siguiente procedimiento:

a) Los municipios y distritos, una vez sea aprobado el documento Conpes Social, procederán a realizar los ajustes correspondientes en sus presupuestos para garantizar la aplicación de este gasto. Estos recursos deberán estar incorporados en sus presupuestos “sin situación de fondos”.

b) El Ministerio de Educación Nacional elaborará la respectiva resolución de distribución efectuada por el Conpes Social para aprobación del Ministerio de Hacienda.

c) Para proceder al giro de los respectivos recursos a los Fondos de Servicios Educativos, los rectores y directores de las instituciones educativas estatales deberán hacer llegar al Ministerio de Educación Nacional, a través del departamento o del municipio certificado, la información sobre las instituciones educativas beneficiarias, el Fondo de Servicios Educativos al cual se deben girar los recursos, la certificación de la cuenta bancaria en la cual se realizará el giro y la demás información que el Ministerio establezca para dicho fin, en las condiciones y plazos que determine para el efecto.

d) El Ministerio de Educación Nacional elaborará una resolución que contenga la desagregación de la asignación de recursos por establecimiento educativo, la cual se constituirá en el acto administrativo que soporte el giro de los recursos.

e) Con base en la anterior el Ministerio de Educación Nacional debe realizar los giros a los Fondos de Servicios Educativos. Una vez el Ministerio haya efectuada la totalidad de los giros, informará a cada municipio para que éstos efectúen las operaciones presupuestales pertinentes.

PARÁGRAFO 1. En caso de que los rectores y directores de las instituciones educativas estatales no remitan la información en los términos previstos por el Ministerio de Educación Nacional, no se realizará el giro, el cual se efectuará cuando se cumpla con los requisitos previstos y se informará a los organismos de control y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para los fines pertinentes.

PARÁGRAFO 2. El CONPES Social determinará el número de giros de los recursos del Sistema General de Participaciones para gratuidad educativa.

ARTÍCULO 8. ADMINISTRACIÓN DE 105 RECURSOS. Los recursos de calidad destinados para gratuidad se administrarán a través de los Fondos de Servicios Educativos conforme a lo definido en el artículo 11 de la Ley 715 de 2001, el Decreto 4791 de 2008, las normas de contratación vigentes, las que las modifiquen o sustituyan y las que se establecen en el presente Decreto.

En todo caso los recursos del Sistema General de Participaciones se administrarán en cuentas independientes. (...)

ARTÍCULO 11. OBLIGACIONES. En consonancia con las competencias que se señalan en las leyes 115 de 1994 y 715 de 2001, se establecen las siguientes disposiciones:

1. Los rectores y directores de las instituciones educativas estatales deben: (...)

c) Reportar trimestralmente la ejecución de los recursos de gratuidad a la secretaría de educación de la entidad municipal, si la institución educativa es de un municipio certificado; o a la alcaldía municipal y a la secretaria de educación departamental si la institución educativa es de un municipio no certificado, de acuerdo con los lineamientos y procedimientos que defina el Ministerio de Educación Nacional.

2. Los gobernadores y los alcaldes de los municipios certificados deberán realizar el seguimiento al uso de los recursos según las competencias asignadas en la Ley 715 de 2001, en el Sistema de Información de Seguimiento a la Gratuidad y reportar semestralmente dicho seguimiento al Ministerio de Educación Nacional.

ARTÍCULO 12. MONITOREO DE LOS RECURSOS ASIGNADOS. El Ministerio de Educación Nacional implementará el Sistema de Información de Seguimiento a la Gratuidad. De igual forma, podrá adelantar auditorías para el monitoreo de los recursos asignados para gratuidad educativa. En desarrollo de estas auditorías se podrá solicitar información de

carácter técnico, administrativo, legal y financiero y, en general, la necesaria para la verificación de la adecuada utilización de los recursos de gratuidad.”

Sobre el reconocimiento de los recursos del SGP para Educación que se destinen a gratuidad, la CGN emitió el concepto con número de radicado 20132000030451, el día 13 de agosto de 2013, dirigido al doctor Rosemberg Llanos Valásquez, profesional universitario de FSE de la Secretaría de Educación de Caldas, indicando:

“De conformidad con lo expresado en las consideraciones, a continuación se señala el tratamiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema general de participaciones para educación que se destinen a la gratuidad educativa, el cual se incluyen los registros que debe efectuar el Ministerio de Educación Nacional, con el objetivo de garantizar la reciprocidad de las operaciones entre la entidad que gira y la que recibe los recursos. En consecuencia los procedimientos contables internos que se estructuran para las entidades educativas públicas, deben estructurarse a la luz de lo indicado en este concepto.

1) Registros en el Ministerio de Educación Nacional —MEN

Reconocimiento de la transferencia:

El Ministerio de Educación Nacional para reconocer el gasto correspondiente a las transferencias del Sistema general de participaciones para educación, debita la subcuenta 540818-Participación para educación, de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, y acredita la subcuenta 240318-Sistema General de Participaciones-Participación en Educación, de la de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Giro de los recursos:

El Ministerio de Educación Nacional, con el giro de los recursos debita la subcuenta 240318-Sistema General de Participaciones-Participación en Educación, de la de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2) Registros en la Entidad Territorial para el reconocimiento del derecho y recepción de los recursos.

Los municipios y los colegios, deben definir las formas de organización de su proceso contable de acuerdo con el Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, siempre que se garantice que la información cumpla con lo establecido en las normas que le sean aplicables y con las características de

confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con contabilidad integrada o contabilidad independiente:

2.1 - Contabilidad Integrada.

Cuando el sistema de información contable de los colegios esté integrado con el del municipio, no es necesario que el colegio tenga un sistema de contabilidad independiente, siempre que se garantice la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitarle para el cumplimiento de sus funciones. En este caso los registros contables que debe efectuar la entidad agregadora, es decir el municipio, son los siguientes:

Reconocimiento del derecho

El municipio reconoce el derecho con un débito en la subcuenta 141316- Sistema General de Participaciones-Participación para educación, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, identificando a nivel de auxiliares las operaciones de los colegios, de manera separada de los registros correspondientes a sus demás operaciones. El crédito correspondiente se registra en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Recepción de los recursos por parte del municipio

Para el reconocimiento contable de los recursos que recibe el colegio, se registrará un debito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, en los respectivos auxiliares que permitan identificar los recursos de los diferentes instituciones educativas, y acredita la subcuenta 141316- Sistema General de Participaciones-Participación para educación, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.2 Contabilidad Independiente

2.2.1- Registros contables en la Entidad Territorial que cumple las funciones de agregar la contabilidad de los colegios.

Reconocimiento del derecho

Para el reconocimiento del derecho, registra un débito la 141316- Sistema General de Participaciones-Participación para educación, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Simultáneamente, reconoce el traspaso de Fondos a los colegios, con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705- FONDOS ENTREGADOS, con un crédito a la subcuenta 141316- Sistema General de Participaciones-Participación para educación, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.2.2-Registros contables en los colegios

Recepción de los recursos

Con el ingreso de los recursos, el colegio reconoce un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

El proceso de agregación por parte del municipio, implica la suma algebraica de los saldos y movimientos del municipio con los saldos y movimientos del mismo período del colegio, con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad contable pública, a los usuarios que lo requieran.

3) Registros en la entidad territorial por la ejecución de los recursos

Para la ejecución de los recursos, en una contabilidad integrada cuyos registros los hace el municipio, o en la contabilidad independiente a cargo del colegio, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de educación, deben reconocerse como costos de producción, por el costo histórico de los servicios prestados, en las respectivas cuentas que conforman el grupo 72- SERVICIOS EDUCATIVOS.

El Catálogo General de Cuentas, incluye en ese grupo las cuentas y subcuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, en desarrollo del cometido estatal. Estas cuentas se estructuran en una clasificación universal en los criterios de educación formal, no formal e informal, dentro de las cuales a su vez se pueden ubicar los niveles de educación específica que desarrolle cada Institución educativa.

En consecuencia, en cuanto al proceso de reconocimiento de los gastos y costos, las instituciones educativas deben adelantar previamente un análisis de las operaciones y roles desempeñados por el personal vinculado, a efectos de:

1) Registrar como gastos administrativos, los importes correspondientes a las personas

vinculadas a actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas con la labor educativa propiamente dicha.

3) Asignar en la subcuenta 589723- Servicios, de la Cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, los importes de las personas que ejecutan actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia Gastos administrativos, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o hacia las cuentas y subcuentas respectivas del Grupo 72- COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, lo que razonablemente se estime relacionado con las labores misionales del proceso educativo. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723- Servicios, debe quedar en cero, al finalizar cada mes.

4) - Reconocimiento de la gratuidad del servicio de educación: Una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios educativos en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a la cuenta de GASTO PUBLICO SOCIAL por tratarse de valores correspondientes a la prestación del servicio de educación gratuita a la comunidad más pobre y vulnerable, situación que se reconoce mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito a la subcuenta Traslado de costos (Cr), de las cuentas 7202-EDUCACION FORMAL BÁSICA PRIMARIA o 7203- EDUCACION FORMAL BÁSICA- SECUNDARIA, según corresponda”.

Adicionalmente, la CGN emitió el concepto con número de radicado 20162000012531, el día 03 de mayo de 2016, dirigido al doctor John Janner Hernández, indicando:

“1. Reconocimiento contable en las instituciones educativas, de los recursos del Sistema General de Participaciones, para Educación.

Con relación a esta inquietud, las entidades involucradas deben atender lo dispuesto en el concepto mencionado en las consideraciones, teniendo en cuenta las siguientes aclaraciones, con relación al reconocimiento contable en los municipios y en las Instituciones Educativas.

1.1) Si dentro del Presupuesto de ingresos del Municipio se contemplan partidas para que sean ejecutadas por la Institución educativa, como Secciones del presupuesto del Municipio, el tratamiento contable es el siguiente:

- Para el Reconocimiento del Derecho por parte del Municipio, debe registrar un débito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-

TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

- Por el traslado de los recursos por parte del MEN, directamente a la Institución educativa:

El Municipio registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con un crédito a la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, con el ingreso de los recursos, la institución educativa reconoce un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

1.2) Si el Municipio no contiene a la Institución educativa como una sección de su Presupuesto, si no, lo que contempla son apropiaciones de transferencias, el tratamiento contable, es el siguiente:

- El Municipio reconoce el derecho como se indicó en el numeral 1.1. y por el traslado de fondos a la Institución Educativa, contabiliza un débito en la respectiva subcuenta de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, acreditando la subcuenta 240315 Otras transferencias de la cuenta 2403 TRANSFERENCIAS POR PAGAR

- Por el traslado de los recursos por parte del MEN, el Municipio registra un débito a la subcuenta 240315 Otras transferencias de la cuenta 2403 TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS, si el MEN ha situado los recursos en la cuentas bancarias del Municipio, o en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos son transferidos por el MEN directamente a la Institución Educativa.

Por su parte la Institución educativa debe reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta que corresponda de la 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por el recaudo debita subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la respectiva subcuenta de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR,

Como se evidencia en el anterior procedimiento, no es viable que las instituciones educativas registren en su contabilidad los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones en la subcuenta 440818- Participación en educación, de la cuenta 4408-TRANSFERENCIAS, por cuanto esta subcuenta debe utilizarla la entidad territorial a quien se le asignan estos recursos, con independencia de que estas entidades tengan organizado el proceso contable de las instituciones educativas como una contabilidad integrada o independiente.

Este concepto complementa el dispuesto 20122000037441, y los demás conceptos relacionados sobre el reconocimiento contable de los recursos del Sistema General de Participaciones- Educación, para la gratuidad”.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, a continuación se señala el tratamiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones - SGP para educación que se destinen a gratuidad educativa, incluyendo los registros que debe efectuar el Ministerio de Educación Nacional con el objeto de garantizar la reciprocidad de las operaciones entre la entidad que gira y la que recibe los recursos.

1. Registros contables en el Ministerio de Educación Nacional – MEN

Reconocimiento de la transferencia

El MEN para reconocer el gasto correspondiente a las transferencias del SGP para educación debitará la subcuenta 540818-Participación para educación, de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, y acreditará la subcuenta 240318-Sistema General de Participaciones – Participación en Educación, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Giro de los recursos

El MEN, con el giro de los recursos, debita la subcuenta 240318-Sistema General de Participaciones – Participación en Educación, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Registros contables en el municipio no certificado

El reconocimiento del ingreso por la transferencia realizada por parte del MEN, por concepto de recursos del SGP para educación, que se destinen a gratuidad educativa destinados a los fondos de servicios educativos, debe ser realizada por la entidad territorial, toda vez que son a estas a quienes se les asignan estos recursos, con independencia de que estas entidades tengan organizado el proceso contable de las instituciones educativas como una contabilidad integrada o independiente, o que sean certificadas o no.

Así las cosas, para el reconocimiento del derecho la entidad territorial reconocerá un débito en la subcuenta 141316-Sistema General de Participaciones – Participación para educación, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Por otra parte debe reconocer el traspaso de Fondos a las instituciones educativas, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 542305-Para programas de educación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 141316-Sistema General de Participaciones – Participación para educación, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

3. Registros contables en la Institución Educativa

Reconocimiento del derecho

El establecimiento educativo deberá reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442805-Para programas de educación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Recepción de los recursos

Cuando la Institución Educativa reciba los recursos por parte del MEN, reconocerá este hecho mediante un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ejecución de los recursos

La prestación del servicio de educación, debe reconocerse como costos de producción, por el costo histórico de los servicios prestados, en las respectivas cuentas que conforman el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS.

El Catálogo General de Cuentas, incluye en ese grupo las cuentas y subcuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, en desarrollo del cometido estatal. Estas cuentas se estructuran en una clasificación universal en los criterios de educación formal, no formal e informal, dentro de los cuales a su vez se pueden ubicar los niveles de educación específica que desarrolle cada Institución educativa.

En cuanto al proceso de reconocimiento de los gastos y costos, las instituciones educativas deben adelantar previamente un análisis de las operaciones y roles desempeñados por el personal vinculado, a efectos de:

- 1) Registrar como gastos administrativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas a actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.
- 2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas con la labor educativa propiamente dicha.
- 3) Asignar en la subcuenta 589723- Servicios, de la cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, los importes de las personas que ejecutan actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia gastos administrativos, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o hacia las cuentas y subcuentas respectivas del grupo 72- COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, lo que razonablemente se estime relacionado con las labores misionales del proceso educativo. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723- Servicios, debe quedar en cero, al finalizar cada mes.

Con el pago de la erogación, la institución educativa procederá a cancelar las cuentas por pagar correspondientes y a acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Reconocimiento de la gratuidad del servicio de educación

Una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios educativos en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a la cuenta de GASTO PUBLICO SOCIAL por tratarse de valores correspondientes a la prestación del servicio de educación gratuita a la comunidad más pobre y vulnerable, situación que se reconoce mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5501- EDUCACIÓN, y un crédito a la subcuenta Traslado de costos (Cr), de las cuentas 7202- EDUCACION FORMAL BÁSICA PRIMARIA o 7203- EDUCACION FORMAL BÁSICA- SECUNDARIA, según corresponda.

4. Registros contables en el Departamento

El departamento realizará agregación línea a línea de la información contable emitida por las instituciones educativas, por tanto, no efectuará registros contables adicionales.

No obstante, si ocurriese que los recursos fueran recibidos en una cuenta bancaria del departamento y administrados por este, el departamento efectuará los siguientes registros contables:

Recepción de los recursos

Con el ingreso de los recursos, el departamento reconoce un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Pago de las erogaciones

Con la ejecución de los recursos por parte de la Institución Educativa, una vez se apruebe el pago de la erogación, el departamento reconocerá la salida de dinero mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la Institución Educativa reconocerá con el giro de los recursos al departamento un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. En la medida que se vaya ejecutando los recursos, reconocerá los costos y gastos correspondientes y su

respectiva cuenta por pagar, tal como se describe en el apartado anterior. Finalmente, con el pago de las erogaciones por parte del Departamento, la Institución Educativa procederá a cancelar las cuentas por pagar correspondientes y a acreditar la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

**CONCEPTO No. 20172300063151 DEL 05-10-2017 – MOFIFICÓ EL CONCEPTO No.
20172300063151 DEL 05-10-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Efectivo Deudores
	SUBTEMAS	Registro contable en la Institución Educativa por la recepción de los recursos del Sistema General de Participaciones para educación cuando esta los recibe directamente

Doctora
AURA MARÍA BETANCUR GALLEGO
Directora de Contabilidad
Departamento de Risaralda
Pereira -Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de aclaración de las cuentas contables para el registro de la recepción de los recursos por parte de las instituciones educativas en las conclusiones del concepto emitido por la Contaduría General de la Nación (CGN) con número de radicado 20172000060181, del 20 de septiembre de 2017, en el que se indicó el tratamiento contable de los recursos del Sistema General de Participaciones para educación cuando son recibidos por una institución educativa ubicada en la jurisdicción de un municipio no certificado.

CONSIDERACIONES

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

Sobre el reconocimiento de los recursos del SGP para Educación que se destinen a gratuidad, la CGN emitió el concepto con número de radicado 20132000030451, el día 13 de agosto de 2013, dirigido al doctor Rosemberg Llanos Velásquez, profesional universitario de FSE de la Secretaría de Educación de Caldas, indicando:

“De conformidad con lo expresado en las consideraciones, a continuación se señala el tratamiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema general de participaciones para educación que se destinen a la gratuidad educativa, el cual se incluyen los registros que debe efectuar el Ministerio de Educación Nacional, con el objetivo de garantizar la reciprocidad de las operaciones entre la entidad que gira y la que recibe los recursos. En consecuencia los procedimientos contables internos que se estructuran para las entidades educativas públicas, deben estructurarse a la luz de lo indicado en este concepto. (...)

2) Registros en la Entidad Territorial para el reconocimiento del derecho y recepción de los recursos.

Los municipios y los colegios, deben definir las formas de organización de su proceso contable de acuerdo con el Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, siempre que se garantice que la información cumpla con lo establecido en las normas que le sean aplicables y con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con contabilidad integrada o contabilidad independiente:

2.1 - Contabilidad Integrada.

Cuando el sistema de información contable de los colegios esté integrado con el del municipio, no es necesario que el colegio tenga un sistema de contabilidad independiente, siempre que se garantice la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitarle para el cumplimiento de sus funciones. En este caso los registros contables que debe efectuar la entidad agregadora, es decir el municipio, son los siguientes:

Reconocimiento del derecho

El municipio reconoce el derecho con un débito en la subcuenta 141316- Sistema General de Participaciones-Participación para educación, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, identificando a nivel de auxiliares las operaciones de los colegios, de manera

separada de los registros correspondientes a sus demás operaciones. El crédito correspondiente se registra en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Recepción de los recursos por parte del municipio

Para el reconocimiento contable de los recursos que recibe el colegio, se registrará un debito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, en los respectivos auxiliares que permitan identificar los recursos de los diferentes instituciones educativas, y acredita la subcuenta 141316- Sistema General de Participaciones-Participación para educación, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.2 Contabilidad Independiente

2.2.1- Registros contables en la Entidad Territorial que cumple las funciones de agregar la contabilidad de los colegios.

Reconocimiento del derecho

Para el reconocimiento del derecho, registra un débito la 141316- Sistema General de Participaciones-Participación para educación, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Simultáneamente, reconoce el traspaso de Fondos a los colegios, con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705- FONDOS ENTREGADOS, con un crédito a la subcuenta 141316- Sistema General de Participaciones-Participación para educación, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR”.

CONCLUSIONES

Si bien es cierto que se ratifica el concepto emitido con el Radicado N° 20172000060181, es necesario efectuar la aclaración a las imprecisiones que se señalan a continuación:

Respecto al tratamiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones – SGP para educación que se destinen a gratuidad educativa, el

registro contable en la Institución Educativa por la recepción de los recursos es el siguiente:

Cuando la institución educativa reciba los recursos por parte del MEN, reconocerá este hecho mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Lo anterior reemplaza el registro contable señalado en el subtítulo recepción de los recursos del numeral 3. Registros contables en la Institución Educativa de las conclusiones del Concepto N° 20172000060181, emitido por la Contaduría General de la Nación (CGN), el 20 de septiembre de 2017, dirigido a la doctora Aura María Betancur Gallego, directora de contabilidad del Departamento de Risaralda.

De otro lado, se aclara que cuando los recursos son recibidos en una cuenta bancaria del Departamento para su administración, con el pago de las erogaciones la institución educativa procederá a cancelar las cuentas por pagar correspondientes y a acreditar la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000102391 DEL 14-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Efectivo Inversiones e instrumentos derivados Otros pasivos Patrimonio - Hacienda pública
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos por concepto de extinción de dominio sin tercero identificado, sociedades declaradas en extinción de dominio y bienes muebles e inmuebles extintos entregados en administración a los depositarios.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes del efectivo Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por pagar Otros ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos por concepto de extinción de dominio sin tercero identificado, sociedades declaradas en extinción de dominio y bienes muebles e inmuebles extintos entregados en administración a los depositarios.

- Doctora

LUCY AMANDA ROMERO

Profesional Especializado III

Sociedad de Activos Especiales S.A.S.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500033382, del día 25 de julio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“La Ley 333 de 1996, crea el FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION SOCIAL y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO “FRISCO”, como una cuenta especial sin personería jurídica. Así mismo la Ley 1708 de enero de 2014, actual Código de Extinción de Dominio, en el artículo 90 ratifica la naturaleza jurídica del mencionado Fondo, el cual fue administrado por la hoy Liquidada Dirección Nacional de Estupefacientes hasta junio de 2014.

En el artículo 90, de la ley 1708 designó a la SOCIEDAD DE ACTIVOS ESPECIALES SAS., como administrador del “FRISCO”.

Los bienes a cargo del FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION SOCIAL y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO “FRISCO” se clasifican de acuerdo al estado jurídico en:

i) Bienes con Extinción de Dominio: La extinción del dominio es una consecuencia patrimonial de actividades ilícitas o que deterioran gravemente la moral social, consistente en la declaración de titularidad a favor del Estado de los bienes, por sentencia, sin contraprestación, ni compensación de naturaleza alguna para el afectado, ii) Bienes sobre los cuales se ha decretado medidas cautelares en proceso de extinción de dominio,

donde la propiedad del activo continua a favor del investigado pero el poder dispositivo del dominio es asignado al EL FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION SOCIAL Y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO “FRISCO” a través del administrador (Sociedad de Activos Especiales) quien obra como secuestre judicial.

La clasificación de los bienes en atención al estado jurídico debe ser claramente identificada en la metodología de administración, en la medida que por evento de sentencia judicial, se declara la devolución del bien el FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION SOCIAL Y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO “FRISCO” para el caso de bienes productivos, deberá reconocer a favor de la(s) persona(s) que indique la decisión judicial los recursos recaudados una vez sean descontados los costos y gastos en que haya incurrido el administrador para mantener el bien. Si el bien fue enajenado, se devolverá el valor de la venta más los rendimientos financieros generados previo descuento de los honorarios, comisiones y cargos que se cobran en el sector financiero por la administración de recursos, así como los impuestos derivados de la operación de dinero.

Teniendo en cuenta lo anterior y en miras de dar cumplimiento a la normatividad emitida por la CGN bajo el nuevo marco normativo para entidades de gobierno, y efectuar labores de depuración solicitamos su colaboración frente a los siguientes temas y cuestionamientos:

1. Durante el periodo en que la hoy liquidada DIRECCION NACIONAL DE ESTUPEFACIENTES administró la información financiera del “FRISCO” se presentaron situaciones, que hoy tienen impacto en la información contable, como son consignaciones no identificadas, por tanto, se requiere depurar estos recursos, identificando el tercero, razón social, Nit. o cedula, además esto asociado con un proceso jurídico, estos recursos están invertidos en títulos de tesorería y bonos, previendo que a futuro a estos bienes por sentencia judicial se les ordene ser devueltos a sus propietarios y no se tenga claro el valor total de los rendimientos que deben ser entregados, donde actualmente se adelanta un proceso de depuración y al cierre del año 2016 corresponde a \$623 millones de pesos, así como también han ingresado recaudos a las cuentas bancarias sin identificar por \$4.100 millones de pesos al cierre de 2016. Por tanto, solicitamos un concepto del tratamiento que se le debe dar a dichas consignaciones y al pasivo vinculado.

2. Dentro de los Estados Financieros de “FRISCO” en los inventarios se encuentran las sociedades declaradas en extinción de dominio, las cuales son reconocidas por su valor patrimonial al cierre de cada vigencia; de acuerdo a lo anteriormente mencionado ¿Es necesario realizar un proceso de consolidación de la información financiera de esas sociedades extintas y por tanto controladas por la Entidad?; de no hacer el proceso de consolidación: ¿Es válido soportarse con lo establecido en los párrafos 20 al 24 de la NICSP

6, la cual cita un control temporal que no amerita consolidación por un periodo de 12 meses si se demuestra la intención de venta?; además como la condición de la norma es un periodo de 12 meses, ¿Se puede formular una política contable armonizada con el proceso de extinción de dominio para modificar ese plazo de 12 meses contemplando un plazo indefinido para considerar esta temporalidad, en la medida que la intención Entidad es no conservar estos activos.?

3. Cuando la Dirección Nacional de Estupefacientes hizo entrega de la información financiera del FRISCO a la SAE, se detectó que no estaba cuantificada la productividad de los bienes entregados en administración a los depositados, debido a que no existían estados de cuentas por cada uno de los muebles e inmuebles administrados. Teniendo en cuenta las falencias de la información suministrada ¿Es necesario para efectos de transición determinar si se establece información por tercero (nombre, razón social, Nit, cedula), su vinculación a un proceso judicial y el respectivo valor?, ¿Cómo se debe proceder frente al tema?”

CONSIDERACIONES

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

Sobre los procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Instructivo No. 002 de 2015 establece:

“Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal”.
(Subrayado fuera del texto)

La Resolución N° 693 de 2016, mediante la cual se modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, amplió el plazo de preparación obligatoria hasta el 31 de diciembre de 2017. Así las cosas, serán los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017 el punto de partida para la determinación de los saldos iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo.

Por su parte, sobre los pasivos por cuentas por pagar, el Instructivo No. 002 de 2015 indica:

“1.2. PASIVOS

De acuerdo al nuevo Marco normativo, un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo, para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (...)

1.2.2. Cuentas por pagar

De acuerdo al nuevo Marco normativo, las cuentas por pagar son obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad reconocerá estas cuentas por pagar por su valor en libros a 31 de diciembre de 2016. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas cuentas corresponden al grupo Cuentas por Pagar, exceptuando los préstamos por pagar”. (Subrayados fuera del texto)

Como complemento, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para la depuración contable permanente y sostenible, se debe tener en cuenta lo siguiente:

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

Sobre la depuración de las cifras contables bajo el Régimen de Contabilidad Precedente, la CGN emitió el concepto con número de radicado 20162000019071, el 14 de julio de 2016, dirigido a la doctora Yaneth Gil Zapata, Contadora del Hospital Mario Gaitán Yanguas de Soacha E.S.E., en el cual se establece:

“La Contaduría General de la Nación CGN, en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo a la Resolución 357 de 2008, establece que las

entidades contables públicas deben realizar permanentemente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de sus estados contables, proceso para el que es imprescindible adoptar medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo en procura de garantizar la confiabilidad de la información contable, lo cual debe constituirse en una práctica rutinaria, formalizada mediante procedimientos administrativos internos.

En desarrollo del proceso de depuración de los saldos pendientes de cobro no es procedente la simple eliminación de diferencias globales entre la información contable y la suministrada por las áreas internas responsables de la facturación o la gestión de cobro de la cartera, razón por la cual la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de identificar las causas de las diferencias, utilizando mecanismos alternos de comprobación tales como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los soportes documentales correspondientes.

Si adelantada la gestión anterior no se logra identificar el origen de las diferencias la entidad deberá conformar un expediente que contenga los papeles de trabajo elaborados en la investigación, los cuales servirán de soporte para ordenar un ajuste contable, por cuanto, frente a una depuración de carácter extraordinario, se requiere demostrar razonable y fehacientemente la imposibilidad para explicar las circunstancias que determinan las diferencias encontradas.

Ahora bien, el procedimiento anexo a la Resolución 357 de 2008, en el numeral 3.11, prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, que si bien no es una condición sine qua non, es una instancia idónea para encargarse del análisis del expediente que sirve de soporte para recomendar, cuando ella proceda, la depuración contable extraordinaria de saldos contables, determinación que debe adoptarse mediante un acto administrativo suscrito por la autoridad competente al interior de la entidad.

Igualmente, se debe tener en cuenta que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información y la creación del Comité Técnico de sostenibilidad Contable, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 193 de mayo 5 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su Artículo 6o., regirá a partir del 1º de enero de 2018”. (Subrayado fuera del texto)

Consideraciones específicas sobre las sociedades declaradas en extinción de dominio

Sobre el reconocimiento de las inversiones en controladas y en asociadas, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, adjunto a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

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

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa.

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

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa

o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

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

La Norma sobre Consolidación de Estados Financieros, agrupada en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, adjunto a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“Las entidades de gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos, siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En la transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para la determinación de los saldos iniciales, la entidad tomará como punto de partida los saldos a 31 de diciembre de 2017 (Cronograma de aplicación modificado mediante la Resolución N° 693 de 2016), para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones, ajustes y depuraciones de acuerdo a los lineamientos dados en el marco normativo anterior.

Así las cosas, de conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, las entidades deben adelantar todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de la información contable, cuando se identifiquen bienes, derechos y obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando se distorsionen los resultados del período; proceso para el que deben adoptarse las medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo garantizando así la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental.

En consecuencia, sobre los bienes extintos e incautados por procesos de extinción de

dominio, la entidad deberá proceder a identificar la etapa del proceso en la cual se encuentra, de tal manera que se identifique el estado de la obligación, el investigado y proceso judicial al cual pertenece la propiedad del bien o recurso.

Si tras efectuar todos los esfuerzos razonables para depurar la información, la entidad no logra individualizar o desagregar los saldos de los activos o pasivos asociados; es decir, cuando adelantó un proceso de investigación, que incluyó, entre otros aspectos, la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los documentos idóneos que sirvan de soporte documental para cada partida registrada en la contabilidad o del comprobante de contabilidad, ejecutando rigurosamente todos los procedimientos administrativos a su alcance, en procura de localizarlos, reconstruirlos, sustituirlos o reponerlos, utilizando para ello, mecanismos alternos de comprobación tales como circularización y/o requerimientos a terceros directa o indirectamente relacionados con el asunto objeto de indagación; entonces la entidad deberá conformar con todo ello un expediente, dejando constancia sobre la imposibilidad de establecer el origen de la partida.

Así pues, después de adelantada toda la gestión administrativa pertinente, mencionada en el párrafo anterior, las instancias jerárquicas de la entidad, que tengan competencia para ello, podrán autorizar la realización de los ajustes contables a que haya lugar de conformidad con los criterios definidos en los manuales de funciones, procesos y procedimientos internos, considerando que es una decisión que no depende de los pronunciamientos de la Contaduría General de la Nación. Por lo cual, dado que el procedimiento de control interno contable prevé la creación de un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, se recomienda recurrir a esta instancia cuando se requiera una evaluación y recomendación para la toma de alguna decisión administrativa extraordinaria con ocasión del proceso de depuración de saldos contables.

Si se toma la decisión de retirar las partidas del pasivo por las cuales no se encontraron el investigado y proceso judicial asociado, la entidad procederá a debitar la subcuenta y cuenta que corresponda, y acreditará la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Adicionalmente, para cada punto en consulta, la entidad deberá tener en cuenta lo siguiente:

1. Sobre los recursos recibidos por concepto de extinción de dominio sin tercero identificado, que ingresaron a las cuentas bancarias y de los cuales se han constituido títulos de tesorería y bonos, deberán ser clasificados en la subcuenta que corresponda de las cuentas 11-EFECTIVO y/o 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, con

contrapartida en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Por el saldo de la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, la entidad deberá proceder a realizar todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras, de tal manera que se identifique los datos del investigado y el estado del proceso judicial asociado, con el fin de realizar los ajustes correspondientes y así presentar la realidad de los saldos que aún se encuentran pendientes por definir si deberán ser devueltos o no.

Si como resultado del análisis realizado, del cual se hace referencia en los primeros párrafos de este acápite, persisten saldos sin identificar el investigado y proceso judicial asociado, para efectos de transición al Nuevo Marco Normativo, la entidad podrá presentar el importe de estos recursos en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, en los saldos iniciales a 01 de enero de 2018.

Con posterioridad a la transición al Nuevo Marco Normativo, una vez se determine la extinción de dominio de los recursos, la entidad deberá cancelar el pasivo y reconocer el ingreso correspondiente, en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Así mismo, la entidad procederá a realizar la revelación de estos hechos económicos en las notas a los estados financieros.

2. Sobre las sociedades declaradas en extinción de dominio, bajo el Nuevo Marco Normativo, deberán ser reconocidas y clasificadas en las subcuentas que corresponda de la cuenta 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, con independencia del tiempo de posesión o destinación, siempre y cuando cumpla las condiciones para su reconocimiento, esto es:

- Inversiones en controladas: se reconocerán aquellas participaciones en sociedades que le otorguen control, es decir cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

- Inversiones en asociadas: se reconocerán aquellas participaciones en sociedades sobre las cuales se tenga influencia significativa, es decir capacidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto.

Las inversiones en controladas y en asociadas serán medidas inicialmente al costo y, posteriormente, se deberá actualizarse su valor mediante la aplicación del método de participación patrimonial.

La norma sobre consolidación de estados financieros establece que con independencia del control o influencia sobre la inversión en sociedades, las entidades de gobierno de orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. De esta manera, si la entidad lo considera, no realizará consolidación de las inversiones en las sociedades declaradas en extinción de dominio. Sin embargo, la norma establece que si dichos estados financieros consolidados son útiles y satisfacen necesidades de generación y análisis de la información financiera, podrán realizarlo, siempre que se incluya la totalidad de entidades sobre las cuales se tenga control.

3. Sobre los bienes muebles e inmuebles entregados en administración a los depositarios, tal como se ha indicado en los párrafos anteriores, es necesario entrar a depurar los saldos de tal manera que se identifique la información del investigado al cual le atañe la propiedad y del proceso judicial por el cual se da la extinción de dominio. Toda vez que se debe presentar la realidad del estado de esos bienes, identificando claramente sobre qué bienes ya ha terminado el proceso y de cuáles aún se encuentra pendiente por definir su situación.

Así las cosas, es imperante que la entidad identifique los bienes entregados a cada depositario, el investigado y el estado del proceso judicial asociado a cada uno de esos bienes, con el objeto de fortalecer el control sobre los recursos recibidos por los cánones de arrendamiento consignados por los depositarios. De la misma manera, la entidad deberá efectuar depuración de los saldos recaudados, con el fin de identificar la cuantificación de la productividad de cada bien dado en arrendamiento, sobre los cuales aún persiste un proceso judicial en curso, de tal manera que ayude a determinar el saldo adeudado a cada investigado si el fallo del proceso resultará a favor de éste.

Adicionalmente, con la aplicación del nuevo marco normativo, sobre estos bienes entregados en administración a los depositarios deberá efectuarse un análisis detallado para la respectiva clasificación, si procede, como propiedad de inversión cuando estos bienes se encuentren arrendados a precios de mercado.

CONCEPTO No. 20172000106611 DEL 01-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Efectivo Deudores Otros pasivos Transferencias
	SUBTEMAS	Ajustes contables que se mencionan en el Artículo 115 de la Ley 1815 de 2016, el Artículo 118 del Decreto de Liquidación 2170 de 2016 y el Artículo 30 del Decreto 1238 de 2017.

Doctora

YOLANDA RODRIGUEZ ROLDAN

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Superintendencia de Notariado y Registro (SNR)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500039352, del día 28 de agosto de 2017, mediante la cual solicita se emita concepto relacionado con los ajustes contables que se mencionan en el Artículo 115 de la Ley 1815 de 2016, el Artículo 118 del Decreto de Liquidación 2170 de 2016 y el Artículo 30 del Decreto 1238 de 2017, toda vez que los Ingresos Aforados son los que se encuentran doblemente presupuestados los cuales quedan registrados como resultado de la traza automática en el SIIF, que corresponden a los ingresos y gastos presupuestados de la SNR. Adicionalmente se indica lo siguiente:

“(…) Los Ingresos de la SNR se gestionan por el Macro Proceso de Ingresos del SIIF realizando la correspondiente carga de Extracto y su clasificación en forma automática por la funcionalidad Recaudo y Causación Simultanea, con afectación Presupuestal, en forma automática y traza contable en la cuenta 411001- Tasas. De conformidad con los Ingresos que se encuentran Aforados en la Ley de Presupuesto y son recaudados por la SNR

Los giros realizados a cada una de estas Entidades en cumplimiento de la Ley 55 de 1985, se realizan directamente del Presupuesto de Gastos, afectando las transferencias con las correspondientes cadenas presupuestales de gastos. (...)

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

Ahora bien, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en el Plan General de Contabilidad Pública, en los párrafos 141 y 264, establece:

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se indica el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro y el giro de los recursos a la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF.

1. Si la titularidad de los recursos por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro son de la SNR, entonces reconocerá una cuenta por cobrar por el 100%, mediante un débito en la subcuenta 140101 – Tasas, de la cuenta 1401 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001 – Tasas.

Con el recaudo la SNR deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el 100% de los recursos recibidos y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140101 – Tasas, de la cuenta 1401 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

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

Con el giro de los recursos a las entidades correspondientes, la SNR debitará la subcuenta 240315 – Otras transferencias, de la cuenta 2403 – TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Si la titularidad de los recursos por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro son tanto de la SNR como de la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, entonces:

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

En atención a lo dispuesto en los párrafos 141 y 264 del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la SNR, la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, reconocerán una cuenta por cobrar por el porcentaje que le corresponda a cada entidad sobre recursos provenientes de la Ley N° 55 de 1985, por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro que recauda la SNR, mediante un débito en la subcuenta 140101 – Tasas, de la cuenta 1401 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001 – Tasas.

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

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

La SNR deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el 100% de los recursos recibidos y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140101 – Tasas, de la cuenta 1401 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 290590 – Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905- RECAUDO A FAVOR DE TERCEROS, por el porcentaje de los recursos que le corresponde a la Fiscalía, Rama Judicial, Uspec, Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF. Se ajustaran las cuentas de orden por el valor de los recursos recaudados provenientes de la Ley N° 55 de 1985.

En cuanto a la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, reclasificarán la cuenta por cobrar por concepto de tasas, debitando 147065 – Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES, y acredita la subcuenta 140101 – Tasas, de la cuenta 1401 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

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

Con el giro de los recursos a las entidades correspondientes, la SNR debitará la subcuenta 290590 – Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905 – RECAUDO A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 147065 – Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES.

Una vez que la entidad haya evaluado a cuál de las alternativas expuestas anteriormente corresponde el trasfondo de la propiedad de tales recursos, el procedimiento contable deberá ajustarse a lo preceptuado en la respectiva alternativa de los párrafos anteriores.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000104461 del 16-11-2017

1.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20172000004901 DEL 17-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Valor intrínseco para actualización de inversiones
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Valor intrínseco bajo normas anexas a la Resolución N° 414 y sus modificaciones

Doctor

CARLOS ARTURO ALOMIA DIAZ

Gerente General

Central de Abastecimientos del Valle del Cauca S.A. (CAVASA)

Candelaria -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500081562, del día 21 de diciembre de 2016, en la cual se solicita aclaración con

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

66

respecto al cálculo del valor intrínseco en las empresas que aplican las normas anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Adicionalmente, el viernes 10 de febrero de 2017, mediante comunicación telefónica, la Dra. Clara Inés Gómez García, Subgerente Administrativa y Financiera de CAVASA, manifestó que algunas entidades de gobierno como el Municipio de Cali y el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural tienen inversiones en dicha sociedad, razón por la cual necesitan conocer el valor intrínseco de sus inversiones. Por medio de correo electrónico, la Dra. Clara Inés Gómez anexa cartas de las entidades en mención, en las que solicitan a CAVASA un certificado de valor intrínseco, determinado bajo el nuevo marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONSIDERACIONES

Con respecto al valor intrínseco, a la luz de la normatividad de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, se emitió el Concepto N° 20162000034811 de 2016 cuya conclusión indica:

“Los Marcos Normativos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y para Entidades de Gobierno, no incorporan como base de medición para la valoración de activos el valor intrínseco. No obstante, este criterio entendido como el valor patrimonial de la participación en instrumentos de patrimonio, es empleado únicamente para los efectos de estimación de deterioro de las inversiones representadas en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, señala:

“9. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reconocerse por su costo de adquisición, siempre que éste sea menor que el valor intrínseco. ...

Cuando el costo de adquisición de las acciones, cuotas o partes de interés social sea superior al valor intrínseco, la inversión se debe registrar por el valor intrínseco y la diferencia con respecto al costo de adquisición como crédito mercantil.

12. DETERMINACIÓN DE LAS VARIACIONES PATRIMONIALES

(...) Para la determinación de las variaciones patrimoniales de inversiones en empresas que no se encuentren en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública debe efectuarse previamente la homologación técnica respectiva.

(...) 17. AJUSTE AL VALOR INTRÍNSECO

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas son objeto de ajuste al valor intrínseco cuando se disponga de este valor, con el fin de reconocer la diferencia entre el precio de adquisición y el valor intrínseco de las acciones, cuotas o partes de interés social, en el momento de la compra. ...

El ajuste al valor intrínseco se modifica por nuevas adquisiciones. Si la nueva comparación da como resultado que el valor intrínseco es superior al valor de la inversión, y previamente se tenía registrada una valorización, ésta se incrementa. Si por el contrario, el valor de la inversión es superior al valor intrínseco, la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. ...

(...) 20. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

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

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

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

CONCLUSIONES

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

El marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, no contempla el valor intrínseco como método de valoración, excepto para los efectos de estimación de deterioro de las inversiones representadas en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

Por otro lado, teniendo en cuenta que algunas entidades de gobierno que aplican el Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, tienen inversiones en CAVASA, las cuales deben ser ajustadas o actualizadas utilizando el valor intrínseco de la inversión, y que esta sociedad aplica el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, tanto las entidades de gobierno como CAVASA deberán adoptar las estrategias necesarias para disponer del valor intrínseco de las inversiones, determinado con base en los criterios contables aplicados por el inversor, por lo cual deberán efectuar las homologaciones técnicas correspondientes a las normas de contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

CONCEPTO No. 20172000010041 DEL 01-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Reclasificación de Inversiones en entidades no controladas a Inversiones en entidades en liquidación.

Doctora

MÓNICA ANDREA SALGADO CASTRO

Directora Administrativa y Financiera

Empresa de Fomento de Vivienda de Armenia-FOMVIVIENDA

Armenia - Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-000293-2 del 27 de Enero de 2017 mediante la cual solicita concepto relacionado con inversiones según lo descrito a continuación:

“El fondo municipal de vivienda de intereses social y reforma urbana de Armenia hoy Empresa de Fomento de Vivienda de Armenia FOMVIVIENDA, en la vigencia 1995, se crearon una serie de Sociedades de economía mixta, las cuales se reflejaron en el Balance como inversiones

1.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	394.652.428,00
1.2.07	INVER. PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS	1.581.186.400,00
1.2.07.55	SOCIEDADES DE ECONOMIA MIXTA	1.581.186.400,00
1.2.07.55.001	SOCIEDADES DE ECONOMIA MIXTA	1.581.186.400,00
1.2.80	PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR)	-1.186.533.972,00
1.2.80.34	INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS	-1.186.533.972,00
1.2.80.34.001	PROVISION PARA INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS	- 1.186.533.972,00

Las Sociedades de Economía Mixta se conformaron de acuerdo a la facultad conferida a la Junta Directiva del Fondo Municipal de Vivienda, según Acuerdo 024 del 1° de agosto de 1995 Numeral 15 Artículo 7; la orientación de estas sociedades estuvo orientada al desarrollo del Programa de Vivienda de Interés Social urbanización La Patria, proyecto que lo desarrollaron 15 sociedades de responsabilidad limitada que se relacionan a continuación: Proyecciones Ltda, en liquidación Patria Uno Ltda, en liquidación Opca Ltda., en liquidación Castellanos Grisales Vivienda Ltda., en liquidación Clace Ltda., en liquidación Construya Ltda. en liquidación Foviconst Ltda., en liquidación OLP Ingeniería Ltda. en liquidación Patria 69 Ltda. en liquidación La esperanza Ltda. en liquidación Castaño y Asociados Ltda. en liquidación El Ingenio Ltda. en liquidación Villareal Ltda. en liquidación El Cacique. Liquidada Aida Ltda. Liquidada.

Las señaladas fueron constituidas con un capital del 48% por parte del Fondo Municipal de Vivienda, representado en un aporte en especie (predios y obras de urbanismo), y del 52% de capital privado, como estas sociedades se formaron a partir del año 1995, su término de duración estaba estipulado para dos años de vigencia, aunque en algunas por medio de reformas estatutarias se amplió dicho lapso; es de anotar que en la actualidad la totalidad de las sociedades se encuentran disueltas, y por consiguiente en estado de liquidación; situación que genera incertidumbre sobre la recuperación de estos recursos allí invertidos, si tenemos en cuenta que la oficina jurídica emitió concepto desfavorable en la recuperación de estas inversiones.

El valor de \$1.581.186.400 registrado en la cuenta No 120755 del balance representa la participación que Fomvivienda tiene en las Sociedades de Economía Mixta representada en un 48% y \$1.186.533.972 registrada en la cuenta No 128034 del balance, corresponde a la provisión que la entidad realiza para la protección de las inversiones patrimoniales

Las evidencias o documentos soportes que dan cuenta o titularidad de Fomvivienda sobre dichas inversiones están representadas en las respectivas escrituras públicas mediante las cuales se constituyeron las Sociedades de Economía Mixta respecto de las cuales se aclara una vez más que se encuentran disueltas y en estado de liquidación, información presentada por el área jurídica.

En este sentido la pregunta es: ¿Puede FOMVIVIENDA dar de baja a estas inversiones utilizando una cuenta del patrimonio y trasladarlas a las cuentas de orden, mientras surte el proceso de liquidación?”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos señala en el numeral 23. “INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN Las inversiones en entidades en proceso de liquidación que estaban clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reclasificarse por el valor que resulte de restarle al valor de la inversión, el superávit por el método de participación patrimonial. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. La diferencia se registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES.

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

provisión debitando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES. Las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización.” (Subrayado fuera de texto)

Además, el Catálogo General de Cuentas del RCP, describe la cuenta 1216-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, como: “Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en acciones, cuotas o partes de interés social de entidades en proceso de liquidación, los cuales fueron reclasificados de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor reclasificado de las inversiones patrimoniales.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la devolución parcial o total de la inversión. 2- El castigo, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos.”

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, acorde con lo señalado en el Manual de Procedimientos contables del RCP precedente, las inversiones que se posean en entidades en proceso de liquidación clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reclasificarse a Inversiones en entidades en liquidación. Es así como, en el caso de las inversiones en entidades no controladas se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta

1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES. Las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización.

Ahora bien, respecto de la decisión de baja en cuentas de estas inversiones, excede la competencia de la CGN pronunciarse, en razón a que ésta es de competencia exclusiva de la misma entidad, para lo cual deberá efectuar el análisis de orden económico, de los riesgos y argumentos jurídicos que les permitan soportar el retiro de las inversiones de la contabilidad, sin detrimento de las responsabilidades alternas que eventualmente pudieran asociarse por el manejo inapropiado.

CONCEPTO No. 20172000019021 DEL 23-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones en entidades en liquidación
	SUBTEMAS	Reclasificación de inversiones patrimoniales en controladas y no controladas a Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación

Doctora

MARTHA CECILIA DÁVILA FIGUEROA
Secretaria Municipal de Salud (E.)
Alcaldía de Pasto
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-000589-2 del 13 de Febrero de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable a seguir, para el registro de las acciones que tiene la Alcaldía del municipio de Pasto con la E.P.S Cóndor, que en la actualidad se encuentra en liquidación.

La entidad informa que al momento estas acciones las tiene registradas como inversiones.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos del RCP en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, numeral 23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, señala:

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

Por su parte, las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización.”

CONCLUSIONES

En atención a lo dispuesto en el Procedimiento para el reconocimiento de las Inversiones, cuando la entidad presente inversiones en controladas o no controladas, que se encuentran en proceso de liquidación, deberá reclasificar todos los componentes del valor en libros que presentan, a las subcuentas y cuentas señaladas en el procedimiento transcrito en las consideraciones de este pronunciamiento y eliminar las valorizaciones, si las hubiere. De igual manera este procedimiento señala que estas inversiones no son objeto de actualización.

CONCEPTO No. 20172000022671 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir para el registro de las acciones que tiene la Alcaldía del municipio de Pasto con la E.P.S Cóndor, y que en la actualidad se encuentra en liquidación.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir para el registro de las acciones que tiene la Alcaldía del municipio de Pasto con la E.P.S Cóndor, y que en la actualidad se encuentra en liquidación.

Doctora

MARTHA CECILIA DAVILA FIGUEROA

Contadora Contratista

Secretaria Municipal de Salud

San Juan de Pasto

Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500005232, del día 26 de enero de 2017, en la cual se señala:

“La Secretaria de Salud de la Alcaldía de Pasto, invirtió recursos de recursos propios en la compra de acciones a la EPS Cóndor S.A. entidad promotora de salud, que desde 2012 se encuentra en proceso de liquidación, las referidas acciones en el estado financiero se encuentran reflejadas como inversiones e instrumentos derivados; como Ud. comprenderá la recuperación total o parcial de los recursos invertidos es incierta, situación que se mantendrá mientras en la resolución se declare terminada la existencia legal de SALUD CONDOR EPS S.A EN LIQUIDACIÓN.

Este hecho ha generado para la Secretaria Municipal de Salud dificultades, en la presentación de informes y en el registro pertinente de los procedimientos contables; en este orden de ideas solicitamos de manera respetuosa se sirva informarnos cuál es el procedimiento contable a seguir, para el registro de las acciones que tiene la Alcaldía del municipio de Pasto con la E.P.S Cóndor, que en la actualidad se encuentra en liquidación”
(Subrayado fuera de texto)

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

CONSIDERACIONES

1) BAJO EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

El párrafo 115 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP del Régimen de Contabilidad Pública precedente, establece lo siguiente:

“115. Gestión Continuada. Se presume que la actividad de la entidad contable pública se lleva a cabo por tiempo indefinido, conforme a la ley o acto de creación. Por tal razón, la aplicación del

Régimen de Contabilidad Pública no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de transformación o liquidación de una entidad contable pública, deben observarse las normas y procedimientos aplicables para tal efecto”

Así mismo, el numeral 23 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con fines de Cobertura de Activos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Las inversiones en entidades en proceso de liquidación que estaban clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reclasificarse por el valor que

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

Por su parte, las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES.

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

Para finalizar, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta y su dinámica:

"1216 INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

DESCRIPCIÓN

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

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor reclasificado de las inversiones patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la devolución parcial o total de la inversión.
2- El castigo, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos”.

2) BAJO EL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en los siguientes numerales, señala:

“8.1. Reconocimiento

Se reclasificarán como inversiones en entidades en liquidación, aquellas que se hayan clasificado con anterioridad como inversiones en controladas, en asociadas o en negocios conjuntos, cuando se ordene la liquidación de la entidad receptora de la inversión.

8.2. Medición

Las inversiones en entidades en liquidación se medirán por el valor en libros que tenía la inversión en su anterior clasificación y se mantendrán por ese valor hasta la baja en cuentas.

8.3. Baja en cuentas

Se dejarán de reconocer las inversiones en entidades en liquidación cuando expiren los derechos cuando de acuerdo con el plan de liquidación, el valor de las pasivos exceda el valor de los activos, o cuando se culmine el proceso de liquidación. Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de provisiones y de la revelación de pasivos contingentes, de acuerdo con las Normas de Provisiones y Pasivos Contingentes, cuando a ello haya lugar.”
(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la siguiente cuenta y su dinámica, así:

“1216 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las inversiones en entidades que se encuentran en proceso de liquidación sobre las cuales, de no haberse presentado este hecho, la entidad inversora tendría una participación en una controlada, asociada o negocio conjunto.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor reclasificado desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la devolución parcial o total de la inversión.
- 2- El valor de la inversión que se da de baja, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1) BAJO EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Las inversiones patrimoniales en entidades que inicien su proceso de liquidación, serán clasificadas como inversiones en entidades en liquidación, y reconocidas en una cuenta contable diferente dentro del grupo 12, de conformidad con una de las siguientes opciones:

- Inversiones clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades controladas: el costo de la inversión (se excluye del costo, el valor ajustado por la aplicación del método de participación patrimonial) debe clasificarse de la cuenta contable 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, a la cuenta contable 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.

El valor del superávit determinado por el método de participación patrimonial, deberá anularse, para ello se debe debitar la cuenta contable 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, y acreditar la cuenta contable 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

Si la entidad registró una provisión de la inversión por posibles pérdidas a futuro, deberá debitar la cuenta contable 128035-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, y acreditar la cuenta contable 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Alternamente, la valorización deberá eliminarse, para ello se debe acreditar la cuenta contable 1999-VALORIZACIONES y debitar la cuenta contable 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o la cuenta contable 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

- Inversiones clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas: la entidad debitará la cuenta contable 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y su contrapartida será la cuenta contable 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

El valor de las provisiones se ajusta acreditando la cuenta contable 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y acreditando la cuenta contable 128034-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

Así mismo, las valorizaciones se eliminan acreditando la cuenta contable 1999-VALORIZACIONES y debitando la cuenta contable 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o la cuenta contable 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

Los saldos trasladados a la cuenta contable 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, no son objeto de actualización, su importe será el mismo hasta tanto finalice el proceso de liquidación.

2) BAJO EL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Ahora bien, bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la

Resolución N° 533 de 2015, solamente las inversiones patrimoniales donde se configura control, influencia significativa o control conjunto, e inicien su proceso de liquidación se clasificarán a la cuenta contable 1216 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. En caso de que entre en liquidación una entidad en la que se tiene una inversión previamente reconocida como de administración de liquidez, esta no será objeto de reclasificación, y se mantendrá en la categoría inicialmente estipulada donde se deberá analizar indicios de deterioro, según los criterios de la Norma de inversiones de administración de liquidez.

La baja en cuentas de las inversiones clasificadas como inversiones en entidades en liquidación, sucederá cuando la entidad no conserve el derecho a recibir beneficios futuros ya sea a través de efectivo o equivalentes al efectivo o el potencial de servicio, adicional, se dará de baja del Estado de Situación Financiera cuando concluya el proceso de liquidación.

CONCEPTO No. 20172000033841 DEL 23-06-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los rendimientos generados y recibidos de los CDT.

Doctor

VÍCTOR JULIO ROJAS PERICO

Contador

Corporación Autónoma Regional de Chivor

Garagoa- Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500021122, del día 27 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“... cual es la dinámica para el registro contable del reconocimiento mensual de los rendimientos financieros que generan los cdt con periodo de vencimiento de tres meses, los cuales no son capitalizables y teniendo en cuenta que la entidad bancaria nos emite documento cierto y oportuno estipulándonos el valor cierto que vamos recibir en el momento en que se vence dicho cdt.”

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

CONSIDERACIONES

Con respecto a las Inversiones en CDT, el Manual de Procedimientos Contables, anexo a la Resolución Nº 354 de 2007, indica lo siguiente:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

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

2. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

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

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

3. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

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

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

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

4. INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA

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

5. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA

Las inversiones con fines de política deben reconocerse por su costo histórico. Para el efecto, se debita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Las inversiones con fines de política no serán objeto de reconocimiento de rendimientos, ajustes por diferencia en cambio, amortización de primas, descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión, para lo cual se debita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS y se acredita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA.

6. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA

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

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

Si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es mayor que el registrado en la inversión, la diferencia se reconoce debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA y acreditando la subcuenta 480586-Utilidad por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere.

Cuando el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es menor que el valor registrado en la inversión, la diferencia se reconoce debitando la subcuenta 580570-Pérdida por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, y acreditando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Capítulo I de la Circular Básica Contable y Financiera N° 100 de 1995 y sus modificaciones, expedida por la Superintendencia Financiera, menciona:

“(...) 7.1. Inversiones negociables

La diferencia que se presente entre el valor actual de mercado y el inmediatamente anterior del respectivo valor se debe registrar como un mayor o menor valor de la inversión y su contrapartida afectar los resultados del período.

Tratándose de valores de deuda, los rendimientos exigibles pendientes de recaudo se registran como un mayor valor de la inversión. En consecuencia, el recaudo de dichos rendimientos se debe contabilizar como un menor valor de la inversión. (...)” (Subrayado fuera de texto)

7.2. Inversiones para mantener hasta el vencimiento

La actualización del valor presente de esta clase de inversiones se debe registrar como un mayor valor de la inversión y su contrapartida afectar los resultados del período.

Los rendimientos exigibles pendientes de recaudo se registran como un mayor valor de la inversión. En consecuencia, el recaudo de dichos rendimientos se debe contabilizar como un menor valor de la inversión.

CONCLUSIONES

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

La entidad deberá analizar y definir si los CDT adquiridos corresponden a inversiones de administración de liquidez o a inversiones con fines de política, con el fin de actualizarlos con base en la metodología correspondiente.

- Inversiones de administración de liquidez

Las inversiones de administración de liquidez se deben actualizar de acuerdo con las metodologías que expida la Superintendencia Financiera para las inversiones negociables, las cuales se encuentran expuestas en el Capítulo I de la Circular Básica Contable y Financiera N° 100 de 1995 y sus modificaciones. Si como resultado de la actualización de la inversión su valor aumenta, se registrará un mayor valor de la inversión y una utilidad en el resultado del período. Por el contrario, si el valor de la inversión se reduce con la actualización, se registrará un menor valor de la inversión, contra una pérdida en el resultado del período.

Con respecto a los rendimientos generados por los CDT, la entidad deberá registrarlos como un mayor valor de la inversión, afectando el resultado del período y cuando se reciban, deberá registrar un menor valor de la inversión, afectando como contrapartida la

cuenta de efectivo que corresponda.

- Inversiones con fines de política

Para las inversiones con fines de política, la entidad deberá definir si son mantenidas hasta el vencimiento, las cuales se actualizarán con la TIR, de acuerdo con la metodología establecida por la Superintendencia Financiera, o si son inversiones con fines de política macroeconómica o están disponibles para la venta, en cuyo caso se actualizarán con las metodologías establecidas para inversiones negociables.

Los rendimientos que generen los CDT, que se tienen con fines de política, se contabilizarán como un mayor valor de la inversión, afectando el ingreso. Cuando la entidad reciba los rendimientos se disminuirá el valor de la inversión contra el efectivo recibido.

CONCEPTO No. 20172000042531 DEL 19-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda
	SUBTEMAS	Registro de rendimientos financieros de CDT

Doctora

PATRICIA HELENA CÁRDENAS A.

Vicerrectora Administrativa

Universidad de Caldas

Manizales -Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003169-2, del día 12 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto en la contabilización de rendimientos financieros generados por CDT, tomando en cuenta hallazgo realizado por la Contraloría General de la República en el desarrollo de la auditoria a la Universidad de Caldas para la vigencia 2016, relacionado al registro inadecuado en la subcuenta 147074 – EXCEDENTES FINANCIEROS, de los rendimientos financieros generados por las inversiones en CDT realizadas en el 2016, el cual consiste en registro aprobado por las políticas de inversión de la Universidad de Caldas y actas generadas en los Comités de Inversión.

Para los efectos de resolver la presente consulta, se toma como base la política definida por la Universidad, en la cual se determina que los Certificados de Depósito a Término corresponden a inversiones de administración de liquidez.

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

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, señala en el numeral 3 lo siguiente:

“ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

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

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

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

Entre tanto, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del RCP, describe la cuenta 1201 – INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, como:

“Representa el valor de los recursos colocados por las entidades contables públicas en títulos valores de entidades nacionales o del exterior, cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones a corto plazo del precio. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las inversiones adquiridas a cualquier título.
- 2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización.
- 3- El valor de la recompra de los títulos dados en repo.
- 4- La reclasificación de las Inversiones con fines de política.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las inversiones vendidas, redimidas o cedidas.
- 2- El menor valor obtenido como consecuencia de la actualización.
- 3- La reclasificación de los títulos por operaciones repo pasivas.
- 4- El valor de la cancelación de los intereses.”

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, acorde con lo señalado en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, si a la fecha de la actualización, se obtiene un mayor valor en las inversiones que se posea clasificadas como inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda por certificados de depósito a término, se debita la subcuenta 120106-CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO y acredita la subcuenta 480584-UTILIDAD POR VALORACIÓN DE LAS INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere. En caso que la actualización sea negativa, deberá registrarse debitando la subcuenta 580568-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, de la cuenta 5805-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

Con base en lo anterior, la entidad deberá revisar sus registros contables y efectuar los ajustes que se deriven de la aplicación del procedimiento indicado en el párrafo inmediatamente anterior.

CONCEPTO No. 20172000044011 DEL 03-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Registro contable para dar de baja una inversión que no es de propiedad de la entidad.

Doctora

AMANDA LUCIA SUÁREZ CASTELBLANCO
 Contratista- Subdirección Financiera
 Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural- MADR
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500027122, del día 07 de junio de 2017, en la cual solicita saber cuál es el registro contable para dar de baja de la contabilidad del MADR, una inversión patrimonial en una entidad controlada de economía mixta que presenta saldo en las siguientes cuentas:

“120832-Inv Patrimoniales –Ent Controladas Sociedades Economía Mixta (DB) \$20

199934-Valorización (DB) \$ 5

311534-Superávit x valorización (CR) \$ 5

311731-Superávit Método de Participación Patrimonial (CR) \$7 (...)”

Mediante comunicación telefónica, la consultante aclara que la propiedad de la inversión corresponde a Finagro, razón por la cual, la debe dar de baja en la contabilidad del Ministerio.

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007 establece entre las características de la información contable pública:

“103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

89

de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad. (...)

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

El Procedimiento de Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, menciona en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad, que las entidades contables públicas deben adelantar constantemente las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, con el fin de que se cumplan con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

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

CONCLUSIONES

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

La inversión que menciona en su consulta, presenta una de las situaciones expuestas en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, del anexo a la Resolución N° 357 de 2008, dado que el Ministerio ha identificado que el titular y beneficiario de tal inversión es Finagro, caso en el cual se encuentra frente a un activo reconocido contablemente, que está afectando la situación patrimonial de la entidad, pero del cual no se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos en el futuro, razón por la cual debe procederse a su depuración.

Bajo esta circunstancia, el Ministerio deberá dar de baja dicha inversión, acreditando el saldo de la subcuenta 120832- Sociedades de economía mixta, de la cuenta 1208- INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, y debitando el saldo de la subcuenta 311731- Sociedades de economía mixta, de la cuenta 3117- SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL la diferencia se registrará debitando la subcuenta 580802- Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS. Además, la entidad deberá acreditar el saldo de las valorizaciones asociadas a la inversión de la subcuenta 199934- Valorización, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES, y como contrapartida debitar el saldo de la subcuenta 311534- Superávit por valorización, de la cuenta 3115- SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000055081 DEL 30-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de una inversión en entidades en liquidación. Reconocimiento de inversiones recibidas de una entidad liquidada.

Doctora

HILDA GIOVANNA RODRÍGUEZ GUERRERO

Contratista- Subdirección Financiera

Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural- MADR

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500027152, del día 07 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

1. “(...) agradezco su colaboración para conocer a qué cuentas contables y cómo se debe registrar la cancelación de la inversión y el registro contable de la pérdida, para el caso.

Información contable según libros:

121604 Inversiones Patrimoniales Entidades Liquidadas: \$896.284.043.14 - DB

128036 Provisión Inversiones Patrimoniales: \$896.284.043.14 – CR

Valor Recuperado, recibido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público

572080 Recaudo \$763.251.864 - DB

147090 Otros Deudores \$763.251.864 – CR

Valor Registro que debe hacer Ingresos del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

147090 Otros Deudores \$763.251.864 - DB

481008 Recuperaciones \$763.251.864 – CR”

2. “Adicionalmente, quisiera aclarar el registro que debería realizar en el momento en que se reciban 2 participaciones en otras entidades que serán cedidas al MADR, por liquidación de la actual asociada (...)”

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

CONSIDERACIONES

PREGUNTA 1

El Manual de Procedimientos Contables, contenido en el anexo a la Resolución N° 354 de 2007, menciona lo siguiente con respecto a las operaciones de enlace:

“7. OPERACIONES DE ENLACE

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la DGCPTN, de los ingresos causados por las entidades contables públicas y, en consecuencia, sirven en las entidades para la cancelación de los derechos originados en los ingresos. También se utilizan para contabilizar los recaudos por responsabilidades fiscales, que realizan las tesorerías territoriales de la administración central.”

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007 expresa:

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

SE ACREDITA CON:

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

1280- PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR): “Representa el valor estimado de la contingencia de pérdida de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, cuando la metodología de actualización no considere el riesgo del emisor; de las inversiones con fines de política, para reconocer el riesgo del emisor; de las inversiones patrimoniales en entidades controladas, por la aplicación de la metodología de actualización y por el ajuste al valor intrínseco; y, en las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, por el ajuste al valor intrínseco. (...)”

SE DEBITA CON:

- 1- La aplicación de la provisión por castigo de la inversión, previo cumplimiento de los requisitos establecidos.
- 2- El valor de la disminución de la provisión por venta, redención o cesión.
- 3- La reversión de la provisión en exceso.
- 4- El valor de la disminución de la provisión al desaparecer el evento que la originó. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

5720- OPERACIONES DE ENLACE: “Representa el valor de la disminución del derecho reconocido por una entidad contable pública del nivel nacional, cuyo recaudo es efectuado por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN. Incluye el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la DGCPTN. Tratándose de las entidades contables públicas del nivel territorial representa el valor de la disminución de los derechos reconocidos por responsabilidades fiscales. (...)”

PREGUNTA 2

El Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que Surgen como Consecuencia de los Procesos de Supresión, Liquidación, Fusión y Escisión, del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, menciona lo siguiente:

“(...) 8. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE RECIBE BIENES Y DERECHOS DE OTRA QUE LOS TRASLADA

La entidad contable pública receptora de los bienes y derechos, los incorpora con un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes o 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, si la entidad pertenece al sector central. En el caso de las entidades descentralizadas se acredita la subcuenta 325525-Bienes o 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. El valor por el cual deben registrarse los activos es el definido en el acto que ordena la liquidación; en su defecto, se utiliza el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico. El valor por el cual se reconocen los bienes debe actualizarse de conformidad con las normas sobre la materia. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. Para dar de baja en cuentas la inversión en entidades en liquidación, totalmente provisionada, se deberá acreditar la subcuenta 121604- Entidades privadas, de la cuenta INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, y debitar la subcuenta 128036- Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Además, considerando que se recibió una recuperación del valor de las inversiones al finalizar la liquidación de la entidad, se deberá registrar un débito en la cuenta 572080- Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE por el valor recibido, y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 481008- Recuperaciones, de la cuenta 4810- EXTRAORDINARIOS.

Para el hecho económico anteriormente mencionado, la entidad no deberá afectar la subcuenta 149070- Otros, de la cuenta 1490- OTROS DEUDORES (como lo muestra el registro contable de la consulta), toda vez que el Ministerio había provisionado la

totalidad de la inversión en periodos anteriores, razón por la cual corresponde a una recuperación.

2. De acuerdo con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión, el registro contable de las inversiones recibidas de la entidad liquidada, se deberá efectuar mediante un débito a la cuenta correspondiente del Grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, según pertenezca a alguna de las siguientes categorías: inversiones de administración de liquidez, inversiones con fines de política, o inversiones patrimoniales. Como contrapartida, la entidad deberá acreditar la cuenta 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

El valor por el cual el Ministerio debe reconocer las inversiones mencionadas en el párrafo anterior, corresponde al definido en el acto que ordena la liquidación de la entidad, o en su defecto deberá utilizar un valor convenido, el cual puede ser el valor en libros que tenía la entidad liquidada y anteriormente propietaria de las inversiones.

CONCEPTO No. 20172000056651 DEL 11-09-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central Deudores
	SUBTEMAS	Registro contable de la de la Aeronáutica Civil por concepto de la constitución de un Título TES por parte de la Fiduciaria Fiducolombia con recursos que le fueron entregados en administración.

Doctor
ARMANDO ROVIRA MATEUS
Coordinador Grupo Contabilidad
U.A.E. de Aeronáutica Civil
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002856-2, del día 15 de junio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) La Aeronáutica Civil tiene constituida una fiducia con FIDUCOLOMBIA, cuya finalidad era garantizar dentro del contrato de concesión, los ingresos mínimos de la Segunda Pista del Aeropuerto El Dorado, por lo que estos dineros son de la AEROCIVIL; este contrato de concesión se encuentra en proceso de liquidación. El encargo fiduciario con FUIDUCOLOMBIA se ha venido registrando en la contabilidad de AEROCIVIL, en la subcuenta 142404- Encargo fiduciario— Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN; los rendimientos y gastos originados en la administración del encargo fiduciario también han sido reconocidos dentro de las cuentas de resultado de AEROCIVIL.

La Fiduciaria FIDUCOLOMBIA, constituyo Título TES a favor de la AERONAUTICA CIVIL, los cuales están siendo reportados por el Ministerio de Hacienda en cuentas reciprocas en las subcuentas 220835 — Títulos TES de la cuenta 2208- OPERACIONES DE CREDITO PUBLICO INTERNAS, lo que está originando que estas partidas nunca crucen, quedando como diferencias permanentes en las cuentas reciprocas debido al registro diferente en las dos entidades.

Por lo anteriormente expuesto y teniendo en cuenta que el procedimiento para el reconocimiento y revelación de los encargos fiduciarios no contempla este caso específico, requerimos de su valiosa orientación respecto de los registros que debe realizar la Aeronáutica Civil para subsanar la inconsistencia en las cuentas reciprocas.”

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

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, establece que “ Los recursos entregados, mediante encargo fiduciario, para ser administrados por la sociedad fiduciaria, se registran debitando la subcuenta 142404- Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

Entre tanto, el Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas:

“1201 – INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos colocados por las entidades contables públicas en títulos valores de entidades nacionales o del exterior, cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones a corto plazo del precio.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de las inversiones adquiridas a cualquier título.
- 2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización.
- 3- El valor de la recompra de los títulos dados en repo.
- 4- La reclasificación de las Inversiones con fines de política. (...)

1424 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los recursos entregados.
- 2- El valor de los ingresos obtenidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los gastos generados.
- 3- El valor de los activos adquiridos.
- 4- El valor de los pasivos cancelados.
- 5- El valor de los recursos trasladados como reserva financiera actuarial. (...)

2208 - OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas en la contratación de empréstitos, en la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública y en créditos de proveedores, que se celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago superior a un año. (...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los desembolsos recibidos por la celebración de contratos de crédito.
- 2- El valor nominal de los bonos y títulos colocados.
- 3- Las obligaciones autorizadas y adquiridas como crédito de proveedores.
- 4- El valor de la deuda asumida por la Nación y por las entidades territoriales.
- 5- El valor de las obligaciones adquiridas en cumplimiento de garantías.
- 6- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

En concordancia con la dinámica de la cuenta 1424 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, descrita en las consideraciones del presente concepto, una vez la Fiduciaria Fiducolombia constituyó el Título TES a favor de la Aeronáutica Civil con los recursos recibidos en administración, esta última debió efectuar el registro contable correspondiente al mecanismo mediante el cual la Fiduciaria reintegra los sobrantes del contrato de administración de recursos, debitando la subcuenta 120101 – Títulos de tesorería – TES, de la cuenta 1201 – INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA y acreditando la subcuenta 142404 – Encargo fiduciario – Fiducia de administración, de la cuenta 1424 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Como consecuencia de lo anterior, se genera una reciprocidad entre la subcuenta 120101 – Títulos de tesorería – TES, de la cuenta 1201 – INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, registrada por la Aeronáutica Civil, y la subcuenta 220835 – Títulos TES, de la cuenta 2208 – OPERACIONES DE CREDITO PUBLICO INTERNAS, registrada y reportada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solucionando las inconsistencias por cuentas reciprocas que se estaban presentando hasta el momento.

CONCEPTO No. 20172000061251 DEL 22-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de inversiones en empresas no societarias

Doctor
 ÓSCAR DARÍO RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ
 Líder del Programa Contable
 Municipio de Sabaneta
 Sabaneta - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500036602, del 10 de agosto de 2017, mediante la cual plantea que durante el 2015, la Contraloría General de Antioquia, identificó como hallazgo la existencia de incertidumbre sobre la razonabilidad de la subcuenta 120831 -Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas - Empresas Industriales y Comerciales del Estado Societarias, que en dicha fecha, se encontraba con un saldo de cero.

Según el organismo de control, la cifra debería representar la sumatoria de los Aportes entregados por el Municipio para la constitución de la sociedad denominada E.I.C.E del orden municipal denominada "PROMOTARA DE PROYECTOS SABANETA", creada mediante el Acuerdo No. 015 de junio de 2008, que otorgó facultades al Alcalde para tal fin, y que se materializó por Decreto 342 de noviembre de 2008.

Debido a este hallazgo, se hicieron por parte del área contable del Municipio, la recopilación de la información para proceder a la contabilización de esta inversión de la forma que lo sugiere la Contraloría General de Antioquia. Se encontró que en el año 2009 los desembolsos del Municipio para la creación de la empresa Promotora de Proyectos Sabaneta fueron contabilizados en la cuenta 120833; posteriormente, en el mismo 2009, en el mes de Junio, fue trasladada al gasto. El concepto encontrado en el comprobante de contabilidad se refiere a las circulares externas No 62 del 12 de Junio de 2006 y 51 del 8 de Octubre de 2002: Instrucciones para la reversión de las inversiones patrimoniales en entidades adscritas, entidades y organismos de régimen especial, asociaciones entre entidades públicas, asociaciones y fundaciones de participación mixta y, para la aplicación del método de participación patrimonial en empresas no societarias. La circular 51 de

2002 fue derogada explícitamente por la Resolución 354 de 2007 por medio de la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública.

Revisado el plan de cuentas en lo correspondiente a la cuenta 1208 INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, de acuerdo con el hallazgo de la Contraloría General de Antioquia, solo se encuentra una clasificación: empresas industriales y comerciales del Estado Societarias, dentro de la subcuenta 120831. En dicha cuenta se hizo la contabilización de la inversión en la PROMOTORA DE PROYECTOS, pero al momento de ser subida la información de saldos y movimientos de balance en la plataforma CHIP no pudo ser validada dicha cuenta, produciéndose un mensaje de error; por lo tanto no pudo ser contabilizada la inversión según el hallazgo de la Contraloría General de Antioquia.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre la forma correcta de contabilizar la inversión PROMOTORA DE PROYECTOS para cumplir con la observación hecha por la Contraloría General de Antioquia.

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

CONSIDERACIONES

Mediante el Decreto N° 342 de 2008, el Alcalde del Municipio de Sabaneta crea la E.I.C.E. Promotora de Proyectos, como una empresa del orden municipal, y como aportes para su constitución se incorporan únicamente lo que para tal efecto le entrega el Municipio de Sabaneta.

El Plan General de Contabilidad Pública establece en el numeral 9.1, relativo a las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, que:

“(…)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(…)

9.1.1.1 Inversiones e instrumentos derivados

Las inversiones representan recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de empresas públicas y entidades de naturaleza privada, y en la adquisición de valores como

títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades. Esta norma también trata los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.

(...)

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

El Manual de Procedimientos establece en su Título II, relacionado con los Procedimientos contables relativos a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, que:

“Capítulo I - PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS

(...)

7. INVERSIONES PATRIMONIALES Las inversiones patrimoniales corresponden a los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas o partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de cuentas establece la siguiente descripción para la cuenta 5808 – OTROS GASTOS ORDINARIOS:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

101

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable” (subrayado fuera del texto).

Dentro de dicha cuenta, se encuentra la subcuenta 580809 - Aportes en entidades no societarias.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que siendo el Municipio de Sabaneta la única entidad que entregó recursos a la PROMOTORA DE PROYECTOS, esta se configura como una entidad de naturaleza no societaria. Como consecuencia de ello, resulta procedente el descargo que en su momento efectuó el Municipio, del monto de la inversión que venía reconociendo al respecto.

Mientras se mantengan las condiciones de entidad de naturaleza no societaria, no es viable el registro de una inversión, toda vez que los recursos entregado en su momento, de conformidad con la Norma técnica de Inversiones e instrumentos derivados, debieron ser registrado dentro de la subcuenta 580809 - Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808 - OTROS GASTOS ORDINARIOS, ya que son recursos que no están colocados en títulos participativos, al considerar que no están representados en acciones o cuotas o partes de interés social.

Ahora bien, si la entidad aún mantiene un registro con valor cero, lo conducente es que lo elimine, toda vez que ya no existe inversión alguna.

CONCEPTO No. 20172000066861 DEL 26-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Deudores Cuentas de orden deudoras - derechos contingentes
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la inversión patrimonial en la extinta Electrificadora del Atlántico S.A E.S.P.

Doctora
DORIS TORRES CASTILLO
Jefe de la Oficina de Contabilidad
Secretaria de Hacienda Distrital
Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500028902, del día 16 de junio de 2017, mediante la cual indica que el Distrito de Barranquilla tiene registrada en la cuenta 120754 una inversión en la sociedad ELECTRIFICADORA DEL ATLANTICO S.A. E.S.P. ya liquidada, para lo cual existe el contrato de fiducia mercantil No. 3-1-9069 de fecha 20 de mayo de 2005 suscrito entre La FIDUCIARIA LA PREVISORA y la Electrificadora del Atlántico SA. E.S.P. en liquidación, llamado PAR Electrificadora del Atlántico SA. E.S.P. en liquidación.

Por lo anterior, solicita se conceptúe sobre lo siguiente:

- Dado que ya no existe la sociedad pública llamada Electrificadora del Atlántico S.A E.S.P en liquidación, por haberse liquidado y finalizado su vida jurídica, ¿el distrito de Barranquilla puede cancelar el valor de su inversión contra la cuenta de Capital Fiscal? En caso de poder hacerlo, ¿cuál sería el fundamento legal contable?
- ¿Qué debe hacer el Distrito para retirar el valor de la Inversión?
- Con base en la certificación de la Fiduprevisora que se ha mencionado en esta consulta en la cual se certifica que en el patrimonio autónomo existen unas acciones, ¿este documento sería la base para trasladar a la cuenta correspondiente de la 1926 retirando el valor de la inversión?

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

CONSIDERACIONES

El informe de gestión semestral del 01 de enero de 2017 al 30 de junio de 2017 elaborado por la Fiduprevisora, incluye dentro de los aspectos generales del contrato de fiducia mercantil No. 3-10-069 suscrito en el año 2005, entre la extinta Electrificadora del Atlántico S.A en Liquidación y la Sociedad Fiduciaria, el numeral 1.2. relativo a las partes del contrato, tal como se muestra a continuación:

“1.2. PARTES DEL CONTRATO

1.2.1. FIDEICOMITENTE

De acuerdo con la cláusula cuarta del contrato de fiducia mercantil 310069, establece que para todos los efectos La Electrificadora del Atlántico S.A. E.S.P. en Liquidación, ejercerá los derechos que la ley concede a los fideicomitentes, así las cosas una vez se extinga la personería jurídica de la Electrificadora, el contrato permanecerá vigente y a plenitud bajo estas circunstancias la calidad de Fideicomitente será ostentada por el Comité Fiduciario como se encuentra estipulado, salvo en lo que se refiere a La Fiduciaria, quien conservará por ley la calidad de Fiduciario.

1.2.2. COMITÉ FIDUCIARIO

De acuerdo con lo establecido en la cláusula décima séptima del contrato de fiducia mercantil 310069, el Comité Fiduciario se encuentra conformado por tres (3) miembros.

ENTIDAD: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (...)

ENTIDAD: MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA (...)

ENTIDAD: GOBERNACIÓN DE ATLÁNTICO (...)" (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, en la presente consulta se adjunta la respuesta emitida por Fidupervisora sobre la información de los títulos valores del Distrito de Barranquilla en la extinta Electrificadora del Atlántico S.A en Liquidación, con radicado número 20170760474111 de fecha del 20 de abril de 2017:

“Fidupervisora se permite informar que el Distrito de Barranquilla poseía acciones en la extinta Electrificadora del Atlántico S.A ESP, las cuales se relacionan a continuación:

DESCRIPCIÓN	No. DE ACCIONES	VALOR TOTAL	VALOR POR ACCIÓN	% DE PARTICIPACIÓN
DISTRITO DE BARRANQUILLA	51.037.740	510.377.400	510	0,33%

De igual forma indicamos que la anterior información se encuentra actualizada a la fecha y que el PAR Electrificadora del Atlántico SA ESP en Liquidación, no ha pagado ni pagará dividendos o remanentes hasta que se finiquite el Contrato de Fiducia Mercantil. En virtud

a los anteriores términos, damos respuesta a su solicitud suscribiéndonos a su disposición para atender cualquier asunto adicional al tema en comento.

La presente comunicación es emitida por FIDUCIARIA LA PREVISORA S.A., única y exclusivamente, como vocera y administradora del PAR ELECTRIFICADORA DEL ATLÁNTICO S.A. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, establece en su numeral 23 el Procedimiento para el registro de las inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. Con relación a lo anterior, se establece lo siguiente:

“(…)… las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, establece en su numeral 27 el procedimiento para la constitución de patrimonios autónomos por entidades en liquidación, tal como se muestra a continuación:

“Si de conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad contable pública el liquidador celebra contratos de fiducia mercantil para transferir los activos de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias de la entidad en liquidación, la entidad contable pública debe efectuar los registros contables del traslado de activos y pasivos, de conformidad con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los Procesos de Liquidación, Fusión y Escisión.

En este caso, el patrimonio autónomo que se constituye no representa derechos en fideicomiso para la entidad contable pública en liquidación, teniendo en cuenta que de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, cumplido el plazo de la liquidación en el acta respectiva se pone fin a la existencia legal de la entidad.

A partir de la constitución del patrimonio autónomo surge una nueva entidad contable que debe reportar información a la CGN.

Por lo anterior, la entidad contable pública en liquidación debe garantizar que, mientras exista el patrimonio autónomo, la sociedad fiduciaria reporte información del mismo a la Contaduría General de la Nación, previo el proceso técnico de homologación al Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública. Para el efecto, se asignará un código institucional durante la existencia del patrimonio autónomo. La supervisión del cumplimiento de esta obligación estará a cargo de la entidad a la cual se hubiere encontrado adscrita o vinculada la entidad liquidada o a la que se defina como fideicomitente en los decretos de liquidación. El fideicomitente que se defina en los decretos de liquidación no debe reconocer ni revelar derechos en fideicomiso, toda vez que los recursos que queden, una vez pagadas las obligaciones a cargo de la entidad en liquidación, deben ser entregados al FOPEP o al Fondo de Reservas de Bonos Pensionales.” (Subrayado fuera del texto)

El CGC incorporado mediante la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas:

“1216 - INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor reclasificado de las inversiones patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la devolución parcial o total de la inversión.
- 2- El castigo, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos. (...)

1926 – DERCHOS EN FIDEICOMISO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Acorde con lo señalado en el Manual de Procedimientos contables del RCP precedente, la inversión que se poseía en la entidad en proceso de liquidación clasificada como inversiones patrimoniales en entidades controladas debió reclasificarse a Inversiones en entidades en liquidación. Es así como, en el caso de las inversiones en entidades no controladas se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216 – INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207 – INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES. Las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización.

Ahora bien, respecto de la decisión de baja en cuentas de esta inversión, una vez fue liquidada y finalizada la vida jurídica de la Electrificadora del Atlántico S.A en liquidación y constituido el patrimonio autónomo de remanentes que conlleva a una nueva entidad contable que debe reportar información a la CGN, el Distrito debe retirar la inversión patrimonial de su información contable mediante un débito en la subcuenta 580802 – Perdida por retiro de activo, de la cuenta 5808 – OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un

crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216 - INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.

En caso tal que exista incertidumbre sobre un posible derecho por concepto de un eventual pago de dividendos decretados antes de la liquidación de la extinta Electrificadora del Atlántico S.A, el Distrito de Barranquilla deberá controlar en cuentas de orden deudoras dicho valor, debitando la subcuenta 819090 – Otros derechos contingentes, de la cuenta de orden 8190 – OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y acreditando la subcuenta 890590 – Otros derechos contingentes, de la cuenta de orden 8905 - DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Si llegare a determinarse el pago de las acciones o dividendos al Distrito, este deberá registrar una cuenta por cobrar en la subcuenta 147090 – Otros deudores, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES y un ingreso en la subcuenta 481008 – Recuperaciones, de la cuenta 4810 – EXTRAORDINARIOS.

Por último, no podrá reclasificar la inversión registrada en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1216 – INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, a la subcuenta 192603 - Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926 – DERECHOS EN FIDEICOMISO, toda vez que el Distrito de Barranquilla no actúa en calidad de fideicomitente del contrato de fiducia mercantil.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000102391 del 14-11-2017

1.3. RENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000000151 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Ingresos Fiscales Cuentas de orden deudoras - derechos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del impuesto al consumo de licores,

		vinos, aperitivos, y similares, cigarrillos y tabaco elaborado, para los Departamentos como sujetos activos.
--	--	--

Doctora
 BETTY LUCÍA BASTIDAS
 Subsecretaria de ingresos
 Alcaldía San Juan De Pasto
 Pasto -Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007785-2, del 29 de noviembre de 2016 mediante la cual está incorporando un mayor contexto a la consulta radicada en la CGN con el N° 2016550005357-2 del 3 de agosto de 2016, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable del impuesto al consumo y sobre la viabilidad o no al manejo contable dado a este impuesto por la Industria Cafetera de Nariño SAS, argumentando que este debe realizarse de acuerdo con lo establecido en el concepto N° 009 emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría del 02 de junio de 2009...

CONSIDERACIONES

La Ley 223 del 20 de Diciembre de 1995, por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria, establece:

ARTÍCULO 202. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos.

ARTÍCULO 203. SUJETOS PASIVOS. Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

ARTÍCULO 204. CAUSACIÓN. En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país. (...)

IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

ARTÍCULO 207. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos.

ARTÍCULO 208. SUJETOS PASIVOS. Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

ARTÍCULO 209. CAUSACIÓN. En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo, cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

**DISPOSICIONES COMUNES AL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS,
APERITIVOS Y SIMILARES Y AL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y
TABACO ELABORADO**

ARTÍCULO 213. PERIODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO DE LOS IMPUESTOS. El período gravable de estos impuestos será quincenal.

Los productos cumplirán quincenalmente con las obligaciones de declarar ante las correspondientes Secretarías de Hacienda Departamentales o del Distrito Capital, según el caso, o en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los cinco, (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada período gravable. La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior. Los productos pagarán el impuesto correspondiente en las Tesorerías Departamentales o del Distrito Capital, o en las instituciones financieras autorizadas, simultáneamente con la presentación de la declaración. Sin perjuicio de lo anterior los departamentos y el Distrito Capital podrán fijar en cabeza de los distribuidores la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto correspondiente, ante los organismos y dentro los términos establecidos en el presente inciso.

Los importadores declararán y pagarán el impuesto al consumo en el momento de la importación, conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se causen en la

misma. El pago del impuesto al consumo se efectuará a órdenes del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Sin perjuicio de lo anterior, los importadores o distribuidores de productos extranjeros, según el caso, tendrán la obligación de declarar ante las Secretarías de Hacienda por los productos introducidos al departamento respectivo o Distrito Capital, en el momento de la introducción a la entidad territorial, indicando la base gravable según el tipo de producto. En igual forma se procederá frente a las mercancías introducidas a zonas de régimen aduanero especial.

Las declaraciones mencionadas se presentarán en los formularios que para el efecto diseñe la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.”
(Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, la referida Ley, en el artículo 197 establece un sistema único nacional de transporte, el cual le permite a los departamentos y al Distrito Capital el control del impuesto al consumo, a través de las tornaguías, que son el certificado que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo. Según dispone el artículo 2° del Decreto N° 3071 de 1997 que reglamenta la Ley en mención, ninguno de estos productos podrá ser retirado de fábrica o planta mientras no cuente con la respectiva tornaguía.

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

a. **Normas técnicas relativas a los activos (...)**

91.12. Rentas por cobrar

148. **Noción.** Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

150. Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme.

- **Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental**

9.1.4.1. Ingresos (...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme." (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe:

"13 RENTAS POR COBRAR

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, por concepto de ingresos tributarios, directos e indirectos, nacionales o territoriales, determinados en las disposiciones legales, por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

4105 TRIBUTARIOS

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

8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes.”
(Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo referido entre otras, contiene las siguientes subcuentas:

130564 Impuesto nacional al consumo

131064 Impuesto nacional al consumo

244029 Impuesto nacional al consumo

410522 Impuesto al consumo de tabaco y cigarrillos

410523 Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o participación porcentual

410524 Impuesto al consumo de cerveza

410564 Impuesto nacional al consumo

419554 Impuesto nacional al consumo

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, particularmente con los principios de contabilidad pública de Causación o Devengo, respecto al reconocimiento contable del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, cigarrillos y tabaco elaborado, para los Departamentos como sujetos activos, se concluye:

Para efectos contables, sólo se puede reconocer como ingresos por impuestos aquellos que se constituyen en derechos ciertos con base en las declaraciones tributarias o actos administrativos que imponen el tributo, una vez queden en firme, los cuales determinan la ocurrencia del hecho generador del Tributo.

En consecuencia, si se manejan tornaguías, estas se registran en cuentas de orden deudoras como posibles derechos de la entidad que requieren ser controlados. mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRA (CR), habilitando códigos auxiliares para el control de los mismos a partir del 7º dígito de dicha subcuenta. Las tornaguías podrán ser el documento soporte de este derecho contingente, si así lo determina la entidad.

Una vez queden en firme las liquidaciones oficiales o las auto declaraciones de dichos impuestos, procede su causación con un débito en las subcuentas 130522-Impuesto al consumo de tabaco y cigarrillos, 130523-Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o participación porcentual, 130524-Impuesto al consumo de cerveza, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, con contrapartida en las subcuentas 410522-Impuesto al consumo de tabaco y cigarrillos, 410523-Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o participación porcentual, 410524-Impuesto al consumo de cerveza, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, de conformidad con la norma técnica relativa a los ingresos contenida en el párrafo 265 del Régimen de Contabilidad Pública. Los soportes de estos registros son las liquidaciones oficiales o las auto declaraciones de dichos impuestos. Alternamente se descargan las cuentas de orden anteriormente mencionadas.

De otra parte, este Despacho se abstiene de pronunciarse, sobre el tratamiento contable dado en relación con estos impuestos por la Industria Cafetera de Nariño SAS, por cuanto la misma no se encuentra en el ámbito del RCP expedido por la CGN.

CONCEPTO No. 20172000000331 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Rentas por cobrar Otros pasivos Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Saldo negativo en el patrimonio debido al registro de operaciones de enlace con la DGCPTN del MHCP. Terceros de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS con saldos contrarios a su naturaleza. Retención en la fuente que constituyen el Impuesto sobre la Renta y Complementarios de las personas jurídicas y naturales sin residencia ni domicilio en el país Inconsistencias en las cuentas 1305-VIGENCIA ACTUAL y 1310-VIGENCIAS ANTERIORES Conciliación de la información contable y presupuestal Conciliación de la información contable y la que reposa e el Servicio Informático Electrónico de la Obligación Financiera

Doctora:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

114

Gladys Edith Niampira
Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora
Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20165500037842, del 20 de mayo de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre los lineamientos que debe seguir la Función Recaudadora de la Entidad para dar solución a las siguientes problemáticas que se presentan en su situación financiera:

1. Saldo negativo en el patrimonio debido al registro de operaciones de enlace con ocasión al recaudo de impuestos, anticipos y retenciones por parte de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP).

2. Terceros de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS con saldos contrarios a su naturaleza considerando que la consignación de la retención en la fuente por concepto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) se contabiliza con el NIT del agente retenedor y no con el NIT del sujeto pasivo, generando inconsistencias que son evidenciadas cuando los contribuyentes declaran el impuesto correspondiente y tienen derecho a descontar del saldo a pagar, el valor de las retenciones que les fueron practicadas durante el periodo gravable.

De igual forma ocurre con las retenciones en la fuente por concepto de Impuesto sobre las Ventas (IVA) aplicadas a los contribuyentes responsables de este gravamen.

3. Imposibilidad de diferenciar las retenciones en la fuente que constituyen un pago anticipado del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por parte de los contribuyentes, de aquellas que representan el impuesto a cargo de las personas jurídicas y naturales sin residencia ni domicilio en el país, hecho que ha generado cuestionamientos por parte de la Contraloría General de República al considerar que estas últimas deben ser contabilizadas como ingresos y no como pasivos.

4. Inconsistencias en las cuentas 1305-VIGENCIA ACTUAL y 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, del grupo 13-RENTAS POR COBRAR, al contabilizar las declaraciones de correcciones privadas y liquidaciones oficiales como un ingreso en la vigencia en la cual se presentan, generando saldos por tercero contrarios a su naturaleza cuando en periodos posteriores

se efectúan nuevas correcciones y se percibe el pago.

5. Problemática de carácter contable debido a que los pagos recibidos por concepto de anticipos del Impuesto sobre las Ventas de periodicidad anual que trata el artículo 61 de la Ley N° 1607 de 2012, presupuestalmente se registran como excedentes (recaudos) en el periodo en el que se reciben, mientras que el reconocimiento contable de los ingresos y derechos se efectúa en el periodo siguiente. Lo que adicionalmente, genera inconsistencias en el momento en que el Sistema de Información Electrónico - SIE reconoce la declaración y genera la aplicación de los pagos.

6. Imposibilidad de mantener conciliados los saldos por tercero reflejados en la contabilidad y los valores presentados por el Servicio Informático Electrónico de la Obligación Financiera, considerando que la aplicación informática realiza reprocesos de los recibos de pago de los contribuyentes, dependiendo de las correcciones presentadas, de las fechas de presentación de los documentos, de la firmeza de las liquidaciones oficiales en vía administrativa o judicial y de la oportunidad e imputación de los pagos.

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

CONSIDERACIONES:

1. En relación con la situación enunciada en el numeral 1 de la sección de antecedentes de este concepto, conviene señalar que el numeral 4° del artículo 24° del Decreto N° 4048 de 2008, modificado por el artículo 13° del Decreto N° 1321 de 2011, establece como función de la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la DIAN, la preparación de estados financieros que se generan en las operaciones de la función recaudadora, así:

“Artículo 24°- (...)Son funciones de la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas (...) las siguientes (...)

4. Realizar la consolidación de la contabilidad y elaborar los estados financieros, generados por las operaciones de la función recaudadora de los impuestos (...) de competencia de la DIAN, de acuerdo con los plazos y normas que los regulen.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, debe mencionarse que el numeral 5° de este mismo artículo, señala lo siguiente:

“5. Rendir ante la Contaduría General de la Nación y la Contraloría General de la República, los estados financieros consolidados de los ingresos administrados por la DIAN” (Subrayado fuera de texto)

Sin embargo, cabe resaltar que aún cuando los impuestos se encuentran reconocidos en la contabilidad de la función recaudadora de la DIAN, el recaudo de los mismos se efectúa en la DGCPN del MHCP, de conformidad con los artículos 3° y 33° del Decreto N° 4712 de 2008, que establecen lo siguiente:

“Artículo 3°- (...) El Ministerio de Hacienda y Crédito Público tendrá, las siguientes funciones (...)

6. Coordinar, dirigir y regular la administración y recaudación de los impuestos que administra la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; y regular de conformidad con la ley, la administración y recaudo de las rentas, tasas, contribuciones fiscales y parafiscales, multas nacionales y demás recursos fiscales, su contabilización y gasto (...)

Artículo 33°- (...) Son funciones de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional las siguientes (...)

20. Recaudar directamente o a través de terceros, los recursos que deban ingresar a las cuentas administradas por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional y efectuar la devolución de recursos y derechos representativos de títulos valores que no correspondan al Tesoro Nacional, de acuerdo con las normas legales vigentes.” (Subrayado fuera de texto)

Dada la particularidad de la legislación para el reconocimiento contable y del recaudo de los impuestos que conforman las rentas del Presupuesto General de la Nación, se hace necesario que tanto la DIAN y como la DGCPN del MHCP deben dar cumplimiento al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual establece lo siguiente:

“(...) 7. OPERACIONES DE ENLACE

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la DGCPN, de los ingresos causados por las entidades contables públicas y, en consecuencia, sirven en las entidades para la cancelación de los derechos originados en los ingresos. También se utilizan para contabilizar los recaudos por responsabilidades fiscales, que realizan las tesorerías territoriales de la administración central. (...)

10. RECAUDOS EN LA DGCPN Y RECLASIFICACIÓN EN LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

Los recursos recaudados en las cuentas bancarias de la DGCPN se registran debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditando la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la entidad contable pública debita la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acredita las subcuentas y cuentas, de los grupos 13-RENTAS POR COBRAR o 14-DEUDORES, según corresponda.

Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se reconocen, en la entidad contable pública que tiene registrado el derecho, debitando la subcuenta 572080- Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 290580- Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Este pasivo permanecerá hasta cuando la entidad reconozca la disminución de los derechos causados.

Los recaudos que al final del período contable hayan sido cargados a una entidad contable pública y que no correspondan a derechos de esta, deben reclasificarse temporalmente en la DGCPN debitando la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Al inicio del siguiente período contable, la DGCPN debita la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y acredita la subcuenta 472080-

Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE, cargando los recaudos a la entidad contable pública que tenga registrado el derecho. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala lo siguiente:

“38. Dada la naturaleza y finalidad de las entidades del Sector Público, por ausencia de lucro se entiende que no pretenden obtener rendimientos económicos y financieros que aumenten el patrimonio de la entidad. Cuando resultan excedentes, como consecuencia del desarrollo de las funciones de cometido estatal, se revierten a la comunidad mediante la redistribución de la renta y la riqueza.” (Subrayado fuera de texto)

2. En relación con las inconsistencias mencionadas en el numeral 2 de la sección de antecedentes de este concepto, es preciso destacar que el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública señala lo siguiente en relación las características cualitativas de la información contable pública:

“...102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad...

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

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

Por su parte, el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable previsto en el anexo de la Resolución N° 357 de 2008, establece lo siguiente:

“1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

1.2. Objetivos del control interno contable.

Son objetivos del control interno contable los siguientes:

a. Generar información contable con las características de confiabilidad, comprensibilidad y relevancia, en procura de lograr la gestión eficiente, transparencia, control de los recursos públicos y rendición de cuentas, como propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública.

(...)

f. Administrar los riesgos de índole contable de la entidad a fin de preservar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información como producto del proceso contable.

g. Definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable público en forma adecuada, con el fin de administrar los riesgos de índole contable identificados. (...)” (Subrayado fuera de texto)

3. Respecto de las dificultades señaladas en el numeral 3 de la sección de antecedentes de este concepto, además de observarse las consideraciones anteriormente mencionadas, la Entidad debe considerar las definiciones de pasivos e ingresos, previstas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, las cuales establecen lo siguiente:

“202. (...) Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (...)”

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

4. En lo referente a la problemática descrita en el numeral 4 de la sección de antecedentes de este concepto, es importante resaltar que el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece la descripción y dinámica de las cuentas 1305-VIGENCIA ACTUAL y 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, así:

1305-VIGENCIA ACTUAL: “Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. (...)”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a pagar.
- 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos efectuados por las entidades recaudadoras.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recaudos totales o parciales.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor trasladado a rentas por cobrar a vigencias anteriores.” (Subrayado fuera de texto)

1310-VIGENCIAS ANTERIORES: “Las Rentas de vigencias anteriores son los saldos de las Rentas por Cobrar de la Vigencia Actual reclasificados al inicio del periodo contable siguiente (...)”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor trasladado de rentas por cobrar de la vigencia actual.
- 2- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudo.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que incrementen el impuesto a pagar.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recaudos totales o parciales.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor de las rentas por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago.

En concordancia con la dinámica anterior, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto 20142300028991 del 8 de octubre de 2014, concluyó lo siguiente:

“...las rentas por cobrar de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados

por el contribuyente o autoridad competente en el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. Por tanto, no es viable que las declaraciones iniciales presentadas por los contribuyentes, así como las iniciales liquidadas por la administración tributaria se reconozcan en el periodo contable que es objeto de liquidación, sino que su reconocimiento se debe efectuar en el período en que son presentadas por el contribuyente o liquidadas por la administración.

Ahora bien, para los casos en que se presente una liquidación de corrección mediante la declaración del contribuyente o por liquidación de la administración tributaria, por tratarse de la corrección de períodos anteriores es pertinente, de conformidad con lo indicado en la dinámica de la cuenta, reconocer esta corrección como un mayor o menor valor de las rentas de vigencias anteriores afectando la respectiva subcuenta, de la cuenta 1310-VIGENCIA ANTERIOR y como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5. En relación con la situación expuesta en el numeral 5 de la sección de antecedentes de este concepto, además dar observancia a las definiciones de pasivos e ingresos trascritas en el numeral 3 de la sección de consideraciones de este concepto, la Entidad debe dar cumplimiento al principio contable del devengo, descrito en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, el cual establece que:

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

Respecto de la conciliación de la información contable y la presupuestal, la Contaduría General de la Nación mediante concepto radicado con el número 20132000036181 del 17 de septiembre de 2013, dirigida al doctor Rubiano Bermúdez Villada, Coordinador Grupo de Gestión Financiera de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierra Despojadas, señaló:

“(…) la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad patrimonial permite conocer la situación

financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí”.

6. En cuanto a la dificultad señalada en el numeral 6 de la sección de antecedentes de este concepto, es de subrayar que el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable previsto en el anexo de la Resolución 357 de 2008, establece lo siguiente en relación con las conciliaciones de información:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos: (...)

3.8. Conciliaciones de información.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. La función recaudadora de la DIAN, debe continuar aplicando al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, transcrito en la sección de consideraciones de este concepto, toda vez que esta es la forma de articular y facilitar el cumplimiento de lo estipulado en los numerales 4 y 5 del artículo 24 del Decreto N° 4048 de 2008, modificado por el Decreto N° 1321 de 2011, mediante los cuales se le asigna como parte de las funciones de la Subdirección de Gestión y Cobranza, la consolidación de la contabilidad de las operaciones de la función recaudadora de los impuestos de competencia de la DIAN y la rendición de los estados financieros consolidados de los ingresos administrados por esta entidad, a la CGN y a la Contraloría General de la República, aun cuando el recaudo de los mismos lo efectúa la DGCPN del MHCP.

Para efectos del análisis de la información contable de la función recaudadora de la DIAN,

es de advertir que dada la forma como se ha estructurado la administración, recaudo y disposición de los impuestos en Colombia, deben considerarse las siguientes circunstancias:

- Se entiende que por la naturaleza y la finalidad de la DIAN, ésta no tiene como objetivo obtener rendimientos económicos y financieros que aumenten su patrimonio, por tratarse de una unidad administrativa especial de carácter eminentemente técnico y especializado adscrita al MHCP, constituida para coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado Colombiano y la protección del orden público económico nacional, contexto dentro del cual le compete la administración de las rentas tributarias de la Nación.
- Como complemento de la función de administración de las rentas tributarias de la Nación que le compete a la DIAN, le corresponde a la DGCPN del MHCP, la función del recaudo de los tributos, lo que impone la necesidad de articular contablemente estas dos fases operativas, a través del registro de operaciones de enlace.
- La información preparada y presentada por la DIAN debe ser analizada de forma integral en los Estados Financieros Consolidados de la Nación, en donde por vía de la eliminación de las reciprocidades, se compensa el efecto individual de las operaciones de enlace registradas separadamente por las entidades contables públicas que participan en los procesos de administración y recaudo de los tributos nacionales.

2. De conformidad con el procedimiento de control interno contable establecido en el anexo a la Resolución N° 357 de 2008, compete a la Entidad, garantizar que la información financiera preparada y presentada cumpla con las características cualitativas de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

En razón de lo anterior resulta imperioso que la DIAN defina e implemente los mecanismos y controles operativos necesarios para la adecuada identificación de los terceros de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS, a fin de que coincida con los sujetos pasivos de la retención en la fuente por concepto de Impuesto sobre la Renta, CREE e IVA, quienes en calidad de contribuyentes al presentar su declaración, tienen el derecho a descontar el valor de las retenciones que les fueron practicadas durante el periodo gravable.

3. Las retenciones en la fuente que constituyen un pago anticipado del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por parte de los contribuyentes, deben ser reconocidas como un pasivo al representar obligaciones de la Entidad a favor de los contribuyentes, hasta tanto se determine el valor a pagar a través de la declaración del impuesto.

Por su parte, las retenciones en la fuente que representan el Impuesto sobre la Renta y

Complementarios por parte de las personas jurídicas y naturales sin residencia ni domicilio en el país, deben ser contabilizadas como un ingreso al representar flujos de entrada de recursos, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, pues el tercero al no ostentar forma de contribuyente, no presenta declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y por tanto no tiene la oportunidad de descontar el valor de las retenciones que les fueron practicadas.

En este orden de ideas, corresponde a la DIAN definir e implementar los procedimientos operativos y mecanismos de control necesarios para distinguir las retenciones en la fuente que deben reconocerse como pasivos de las que deben ser contabilizadas como ingresos, a fin de garantizar que la información contable presentada por la Entidad cumpla con las características cualitativas de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

4. Como lo expresó la CGN en el concepto 20142300028991 del 8 de octubre de 2014, en la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL sólo se registra el valor de los impuestos declarados y liquidados por el contribuyente o la autoridad competente en el período contable en el que son presentados, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la declaración o la liquidación, mientras que el valor de las declaraciones y las liquidaciones por corrección de los impuestos reconocidos en periodos contables anteriores, debe ser reconocido directamente como un mayor o menor valor del saldo de la cuenta 1310-VIGENCIA ANTERIOR, de conformidad con lo indicado en la dinámica de la cuenta.

Por lo anterior, en ningún caso la DIAN debe afectar el valor de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL con ocasión a la presentación de las declaraciones y la firmeza de las liquidaciones oficiales por corrección de los impuestos que fueron reconocidos en periodos contables anteriores.

5. Si bien los recaudos por concepto de anticipo del Impuesto sobre las Ventas son registrados en el Sistema de Información Presupuestal como ingresos, conviene advertir que en el Sistema de Información Contable los ingresos son causados de conformidad con el principio del devengo con independencia del momento en que se produzca la corriente de efectivo; pues aún cuando la Entidad haya recibido el flujo monetario, el ingreso sólo se devenga cuando haya certeza de la existencia de los derechos sobre dicho flujo, circunstancia que para el caso de la consulta, sólo se conocerá en el momento de la presentación de la declaración por parte del contribuyente.

Considerando que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, preparada sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables, es responsabilidad de la DIAN preparar conciliaciones de la información generada tanto en su

Sistema Información Presupuestal, como en su Sistema de Información Contable.

6. Corresponde a la DIAN, realizar conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la Entidad y los datos que reposan Servicio Informático Electrónico de la Obligación Financiera, considerando que esta actividad se encuentra contemplada en el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable previsto en el anexo de la Resolución N° 357 de 2008.

CONCEPTO No. 20172000016011 DEL 10-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar
	SUBTEMAS	Soportes para la contabilización del Impuesto Predial

Doctor
JULIÁN FERNANDO RAMÍREZ GARCÍA
Contador General del Municipio
Municipal de Guadalajara de Buga
Guadalajara de Buga - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500000622 , el día 11 de enero de 2017, en la cual solicita se le indique cual debe ser el soporte para la contabilización de la cartera de Impuesto Predial.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 12 de la Ley 44 de 1990 indica: “A partir del año 1991, los municipios podrán establecer la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, mediante decisión del respectivo concejo municipal. La declaración tributaria se registrá por las normas previstas en el presente capítulo”

A su vez, el Código Contencioso Administrativo en relación con la firmeza, prescribe:

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

126

“Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.

2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.

3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.

4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.

5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.” (Subrayado fuera de texto)

El Acuerdo 20 de 2008 por el cual se unifica y actualiza el estatuto tributario para el municipio de Guadalajara de Buga, estable en su artículo 58:

“ARTÍCULO 58. LIQUIDACIÓN OFICIAL. El Impuesto Predial Unificado se liquidará oficialmente por parte de la Secretaria de Hacienda Municipal, a través de la determinación del tributo mediante acto administrativo.

PARÁGRAFO PRIMERO. El hecho de no recibir la factura, cuenta de cobro o estado de cuenta del impuesto predial unificado no exime al contribuyente del pago respectivo y oportuno del mismo, así como de los intereses moratorios que se causen en caso de pago extemporáneo.” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la normativa contable, el Régimen de Contabilidad Pública- RCP, señala:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

120. **Prudencia.** En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. ... (...)

Por su parte, las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señalan:

“9.1.1.2. Rentas por cobrar (...)

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

150. Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme. (...)

9.1.4.1. Ingresos (...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme. (...)

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. **Noción.** Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (Subrayados fuera de texto)

Además, el Catálogo General de Cuentas contenido en el RCP, describe las siguientes cuentas:

“1305-VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios.

4105 TRIBUTARIOS**DESCRIPCIÓN**

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual y 2917-Anticipo de Impuestos. (...). (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Estatuto tributario del Municipio de Guadalajara de Buga, en primera instancia, el soporte contable para el registro del Impuesto predial, es el acto administrativo de que trata el Artículo 58 del Acuerdo N° 020 de 2008, mediante el cual se profiere la liquidación oficial de este tributo.

A falta de éste, supletoriamente el soporte será el instrumento mediante el cual el contribuyente presenta su liquidación, en virtud de lo establecido en el parágrafo primero del artículo 58 del Acuerdo N° 020 de 2008.

Ahora bien, en observancia con el Principio de Devengo o Causación, los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales se reconocen cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

Las Rentas por Cobrar se reconocen y se revelan en el activo y en los ingresos cuando surjan los derechos para la entidad contable pública, es decir, cuando los contribuyentes presenten las respectivas declaraciones tributarias, o si es del caso, con las liquidaciones oficiales y demás actos administrativos en firme que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Cuando las liquidaciones oficiales y los actos administrativos que determinan la ocurrencia del hecho generador del tributo no

se encuentran en firme, deben reconocerse como derechos contingentes, y una vez cumplidas las condiciones de firmeza, la entidad debe causar el impuesto por cobrar.

CONCEPTO No. 20172000034331 DEL 27-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Provisión deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la provisión en cuentas por cobrar vencidas por parte de entidades de Gobierno General

Doctor

LUIS FRANCISCO DULCEY VILLAMIZAR
Secretario General
Corporación Autónoma Regional
del Río Grande de la Magdalena-CORMAGDALENA
Barrancabermeja – Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002440-2 del 12 de Mayo de 2017, mediante la cual consulta si CORMAGDALENA debe realizar provisión a las cuentas por cobrar vencidas, originadas principalmente en:

Cuentas por cobrar por concepto de concesiones marítimas y fluviales; registradas en la cuenta 140152.

Permisos de cruce; registrados en la cuenta 140158

Saldos de anticipos no amortizados girados a entes territoriales en virtud de convenios suscritos; registrados en la cuenta 142003 y 147090

Saldos por amortizar en virtud de contratos suscritos con personas jurídicas y naturales; registrados en la cuenta 142013.

Lo anterior, por observación de la entidad de control.

CONSIDERACIONES

El contexto jurídico de las entidades del Sector Público en el Marco Conceptual del RCP, párrafo 19, señala: *En el entorno jurídico, el conjunto heterogéneo de entidades del Sector*

Público se encuentra organizado por ramas del poder público (Ejecutiva, Legislativa y Judicial), niveles u órdenes (Nacional y Territorial) y sectores (Central y Descentralizado), así como otros organismos que gozan de autonomía e independencia en virtud de funciones de cometido estatal especiales, definidas por el ordenamiento jurídico vigente.
(subrayado fuera de texto)

En este sentido para efectos de consolidación en el Balance General de la Nación, la Corporación del Río Grande de la Magdalena creada por el artículo 331 de la Constitución Política de Colombia, se encuentra clasificada por la CGN como entidad Autónoma de Gobierno General del Nivel Nacional, artículo que señala: *Créase la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena encargada de la recuperación de la navegación, de la actividad portuaria, la adecuación y la conservación de tierras, la generación y distribución de energía y el aprovechamiento y preservación del ambiente, los recursos ictiológicos y demás recursos naturales renovables.*

La ley determinará su organización y fuentes de financiación, y definirá a favor de los municipios ribereños un tratamiento especial en la asignación de regalías y en la participación que les corresponda en los ingresos corrientes de la Nación.

Ahora, respecto del tratamiento contable de las cuentas por cobrar-Deudores, por parte de las entidades sujetas a su ámbito de aplicación, el RCP señala: *156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.*
(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Marco Conceptual se refiere a los servicios individualizables como, *296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios.*

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, le entidad deberá analizar en cada caso si los derechos a cobrar se han originado en la producción de bienes o en la prestación de servicios individualizables, esto es suministrados de manera particular a cada individuo, caso en el cual es procedente el reconocimiento contable de la provisión de Deudores, en caso contrario no reconocerá provisión y la baja de estos derechos se realizará afectando el Patrimonio.

Es pertinente señalar, en razón a que en su solicitud menciona Avances y anticipos y Recursos entregados a terceros, que estos no son objeto de cálculo de provisión, por cuanto los derechos se extinguen con la legalización del objeto encomendado o con la devolución de los recursos entregados.

CONCEPTO No. 20172000043311 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Costo de ventas de servicios
	SUBTEMAS	Registro contable del Impuesto de industria y comercio por una Empresa

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Ingresos
	SUBTEMAS	Registro contable del Impuesto de industria y comercio por parte de un Municipio

Doctor

LUIS DANIEL AGAMEZ DIAZ

Profesional Universitario

Alcaldía Municipal de El Copey

El Copey - Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500027752, del día 09 de junio de 2017, en la cual se señala:

“El motivo de mi consulta es que en el Municipio de El Copey Cesar operan empresas de transporte de energía eléctrica como son Intercolombia SA, Empresa de Energía de Bogotá S.A, etc. Lógicamente estas empresas están (Sic) pagando impuesto de Industria y comercio, que el municipio registra en la subcuenta 410508 Industria y comercio de la cuenta 4105 Tributarios. Pero las compañías mencionadas causan el impuesto en la subcuenta 636001 Servicios públicos de la cuenta 6360 Servicios Públicos, presentándose una diferencia en la cuentas reciprocas con estas entidades porque los dos códigos no se

eliminan. Me he comunicado con los contadores de estas entidades y me responden que ellos deben contabilizar estas transacciones de esta manera.

Solicito a ustedes un concepto de cómo se debe contabilizar este tipo de transacciones tanto para el municipio como para estas empresas.”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015 “Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras Disposiciones”, en los siguientes numerales, señala:

“Gastos

4.33 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

4.34 Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. (...)

Reconocimiento de gastos

4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

4.50 Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este

proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultaneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)

4.51 Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos el gasto correspondiente depreciación o amortización. (...)"

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 037 de 2017 contempla las siguientes cuentas:

“63 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

6345 SERVICIOS DE TRANSPORTE

634507 Servicio de transporte por oleoductos y poliductos.

634590 Otros servicios de transporte”

Por su parte el Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece en los siguientes numerales:

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

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1305-VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a pagar.
- 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos efectuados por las entidades recaudadoras.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recaudos totales o parciales.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor trasladado a rentas por cobrar a vigencias anteriores.

4105-TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual y 2917-Anticipo de Impuestos. Cuando sobre las rentas objeto de causación se hayan recibido los flujos anticipadamente por procesos de titularización, la contrapartida corresponde a las subcuentas 291010-Procesos de Titularización Nacionales y 291011-Procesos de Titularización en el Exterior, según corresponda.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan los ingresos.
- 2- La cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las liquidaciones privadas, correcciones y ajustes.
- 2- El mayor valor establecido en las liquidaciones oficiales en firme.
- 3- El valor de las providencias falladas en contra de los contribuyentes.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Impuesto de Industria y Comercio, es un tributo que grava todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que ejerzan o realicen directa o indirectamente las personas de forma permanente u ocasional, dicho impuesto se genera a favor de los distritos y municipios donde las actividades son desarrolladas, el pago debe reconocerse en los resultados del periodo cuando haya surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, esto es, cuando haya una salida de efectivo o de sus equivalentes. Ahora bien, el Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015, define gasto como las pérdidas o los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad, dado que el pago del Impuesto de industria y comercio es una erogación que está asociada directamente a la actividad económica del sujeto pasivo, las Empresas deberán registrarlas como un costo del periodo.

Según lo dispuesto en el párrafo anterior, las Empresas E.S.P. Intercolombia S.A. y E.S.P. Empresa de Energía de Bogotá S.A., deberán reportar a la CGN el Impuesto de industria y comercio asociado a la actividad del transporte de energía en la subcuenta 634590 - Otros servicios de transporte, de la cuenta 6345-SERVICIO DE TRANSPORTE.

Por su parte, le corresponde al Municipio reconocer el ingreso debitando la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, acreditando la subcuenta 410508-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, toda vez que el Impuesto de industria y comercio representa flujos de entrada susceptibles de incrementar los activos de la Entidad.

Como consecuencia de lo anterior, la Subcontaduría de Consolidación de la Información efectuará los ajustes pertinentes a las reglas de eliminación, a efectos que se solventen los problemas presentados el proceso de Consolidación.

CONCEPTO No. 20172000055531 DEL 01-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para depurar la cartera por impuesto predial Marco legal y soportes contables a usar para la depuración de cartera de impuesto predial Prescripción por cartera vencida Incorporación de cartera en la contabilidad Ente encargado de fiscalizar la depuración contable

Doctor
ROMIR CHAUX OROZCO
Contador
Municipio de Florida
Florida -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500032742, del día 17 de julio de 2017, en la cual se señala:

“Les pido la colaboración que nos digan y expliquen cual sería el tratamiento o metodología contable para depurar la cartera del impuesto predial (Sic) vigencias anteriores (años anteriores) del valor cartera vs contabilidad.

En que marco legal puedo depurar cartera, y que soportes tengo que dejar para cuando haya una revisión de un ente de control.

Se puede aplicar prescripciones por cartera vencida (Sic) predial?

Como el valor (Sic) diferencia de cartera es alto como incorporo este a la contabilidad?

Como se está hablando de valores significativos y de muchos contribuyentes quien fiscaliza esta depuración.”

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

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 209, señala:

“ARTICULO 209. ...Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.”
(Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Ley No. 1066 del 29 de julio de 2006, emitida por El Congreso de Colombia, “por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones.”, resuelve en los siguientes numerales:

“Artículo 1º. Gestión del recaudo de cartera pública. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

Artículo 2º. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo

de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.

2. Incluir en sus respectivos presupuestos de ingresos el monto total del recaudo sin deducción alguna.
3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad.
4. Contar con el respectivo certificado de disponibilidad presupuestal y con la autorización de vigencias futuras, si es del caso, de conformidad con el Estatuto Orgánico de Presupuesto, para la realización de acuerdos de pago con otras entidades del sector público.
5. Reportar a la Contaduría General de la Nación, en las mismas condiciones establecidas en la Ley 901 de 2004, aquellos deudores que hayan incumplido los acuerdos de pagos con ellas realizadas, con el fin de que dicha entidad los identifique por esa causal en el Boletín de Deudores Morosos del Estado.
6. Abstenerse de celebrar acuerdos de pago con deudores que aparezcan reportados e n el boletín de deudores morosos por el incumplimiento de acuerdos de pago, salvo que se subsane el incumplimiento y la Contaduría General de la Nación expida la correspondiente certificación.
7. Regularizar mediante el pago o la celebración de un acuerdo de pago las obligaciones pendientes con otras entidades públicas a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley (...)

Artículo 5°. Facultad de cobro coactivo y procedimiento para las entidades públicas. Las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado colombiano y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario...” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución No. 357 del 23 de julio de 2008, emitida por la Contaduría General de la Nación, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable

y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“Artículo 3°. Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

El control interno contable debe implementarse y evaluarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005.

(...)

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como

implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

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

(...)

3.7. Soportes documentales.

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

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

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

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

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

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

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), prescribe en el numeral 7 y 9 del Capítulo Único del Título II, lo siguiente:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(...)

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

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

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.3 Deudores

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

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

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

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en

cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor.

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

Igualmente, la Resolución No. 107 del 3 de marzo de 2017 emitida por la Contaduría General de la Nación “Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018”, resuelve:

“1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;

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

f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representan derechos o bienes para la entidad territorial;

(...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

2.1 Depuración contable durante el 2017 sobre la información financiera del 2016

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2017 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2016 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, estos se registrarán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3125 – PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Para tal efecto, la entidad territorial aplicará los criterios de reconocimiento y medición establecidos en Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial debe dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho y obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105 - CAPITAL FISCAL.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371 – SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355 – LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571 – Saneamiento contable artículo 355 – Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530 – Saneamiento contable artículo 355 – Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915 – ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368 – SANEAMIENTO CONTABLE 355 – LEY 1819 DE 2016.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas lo siguiente:

Pregunta 1 y 2 Sobre el tratamiento o metodología contable para depurar la cartera del impuesto predial (Sic) vigencias anteriores (años anteriores) del valor cartera vs contabilidad, y

En que marco legal puedo depurar cartera, y que soportes tengo que dejar para cuando haya una revisión de un ente de control.

Al respecto es pertinente precisar que la regulación contable no está orientada a determinar los procedimientos administrativos ni las metodologías de depuración, razón por la cual a continuación se abordará el procedimiento contable a seguir en los casos pertinentes:

En efecto, el registro de la depuración contable, implica, entre otros, retirar el valor en libros de la renta por cobrar del balance general afectando directamente el patrimonio, toda vez que la Resolución No. 107 de 2017 así lo establece. De conformidad con lo anterior, la entidad contable pública adelantará el registro contable mediante un débito a la subcuenta 310504 - Municipio, de la cuenta contable 3105 - CAPITAL FISCAL, y un crédito en la subcuenta y cuenta donde se tiene registrado el derecho respectivo.

Con la Ley No. 1066 de 2006, las entidades contables públicas, ya sean del orden nacional o territorial, que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público, deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna a fin de obtener liquidez para el Tesoro Público, para esto deberán, entre otros aspectos, crear el reglamento interno de recaudo de cartera. Así mismo, la Ley faculta a dichas entidades

contables públicas, de ejercer cobro coactivo, para esto, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario.

Por su parte, según lo establece el numeral 3.1 del Procedimiento de control interno contable incorporado mediante la Resolución No. 357 de 2008, las actividades dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, para esto, se deberá evaluar la pertinencia de constituir el Comité Técnico de sostenibilidad Contable, como instancia asesora en el proceso de depuración de saldos contables.

Igualmente, es preciso señalar que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución No. 193 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución No. 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su artículo 6º, regirá a partir del 1º de enero de 2018.

Ahora bien, con antelación a la entrada en vigencia del Marco Normativo anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, debería efectuarse el proceso de saneamiento contable, toda vez que dicha resolución está orientada a reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública bajo unos nuevos criterios, más no a solventar problemas de calidad de la información contable.

Por otro lado, desde el punto de vista contable, deberán soportarse las gestiones administrativas adelantadas en torno a la recuperación de los importes, los análisis y estudios que amparen la decisión de baja de los activos, de conformidad con lo estipulado en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad, transcritas en las anteriores consideraciones, con miras a obtener unos estados contables que realmente reflejen la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y preparados con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, sin ningún sesgo.

En consecuencia, y de conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, pues es responsabilidad de la entidad contable pública conservar los documentos idóneos que soporten la depuración contable de la cartera con

el fin de responder las inquietudes, observaciones o hallazgos realizados por los organismos de control.

Pregunta 3. Se puede aplicar prescripciones por cartera vencida (Sic) predial?

La CGN se abstiene de manifestarse sobre la situación de prescripción, caducidad o extinción de los derechos y obligaciones que la entidad tiene registrados en su información contable, toda vez que no es la entidad competente para definir tales hechos; por lo cual, la entidad deberá realizar un análisis individual de los derechos y obligaciones, apoyándose en su respectiva área jurídica.

Pregunta 4. Como el valor (Sic) diferencia de cartera es alto como incorporo este a la contabilidad?

Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial identifica que debe incorporar bienes, derechos u obligaciones, estos se registrarán en la subcuenta y cuenta correspondiente a la naturaleza del activo, y como contrapartida un registro en la subcuenta 312526 – Derechos, de la cuenta contable 3125 – PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Para tal efecto, la entidad territorial aplicará los criterios de reconocimiento y medición establecidos en Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

Pregunta 5. Como se está hablando de valores significativos y de muchos contribuyentes quien fiscaliza esta depuración.”

Los procesos de depuración están inmersos dentro del contexto del control interno contable, el cual es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables.

Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Al margen, deberá tenerse presente las competencias de la Contraloría territorial que ejerza el control fiscal en esa Entidad.

CONCEPTO No. 20172000056011 DEL 05-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Capital fiscal
	SUBTEMAS	Depuración contable subcuenta 130502 y 3105

Doctora

AMPARO NEIRA MORALES

Dirección General de Contaduría

Gobernación de Cundinamarca

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500032302, del 17 de julio de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

A partir de marzo del año 2017 se hace la depuración contable cancelando la cuenta a depurar contra la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL. Estamos depurando la subcuenta 130502 Impuesto de registro contra la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL, mi pregunta ¿es necesario también registrar en las cuentas de orden cuando se tiene el soporte de todo lo que genero el error en la subcuenta 130502 Impuesto de registro?... ¿En que casos se debe registrar en cuentas de orden?

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

CONSIDERACIONES

El numeral 3.1. DEPURACION CONTABLE PERMANENTE Y SOSTENIBILIDAD del anexo a la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, señala:

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las

características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

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

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

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

La descripción y la dinámica de la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL señala:

CUENTA 3105

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos asignados para la creación y el desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas

patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho recibido y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

SE DEBITA CON:

(...)

- El Valor de las rentas por cobrar y deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago.

(...)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

De acuerdo el Régimen de Contabilidad Pública – RCP las entidades deben depurar la información contable teniendo en cuenta los soportes e implementar controles que sean necesarios, para mejorar la calidad de la información.

De acuerdo a lo conversado telefónicamente con la consultante lo que se busca es eliminar el registro de un impuesto que causó pero no se efectuó el recaudo del mismo, es decir que el registro contable que hizo la entidad es correcto, hecho sucedido en los años 2011 y 2012.

Por lo tanto el registro contable que la entidad debe realizar es el siguiente:

Si la entidad ha efectuado el respectivo estudio y determina que se encuentra frente a alguna de las causales establecidas en el numeral 3.1 DEPURACION CONTABLE PERMANENTE Y SOSTENIBILIDAD del anexo a la Resolución N° 357 de 2017, procede la baja mediante un débito en la subcuenta 310502 Departamento de la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL y un crédito a la subcuenta y cuenta respectiva donde se tiene reconocido el derecho.

Respecto de llevarlas a cuentas de orden, es una decisión administrativa que debe tomar la entidad si encuentra razones para efectuar algún tipo control sobre esta situación. En el

caso de que la entidad tome la decisión de utilizarlas su contabilización es la siguiente: Un débito en la subcuenta 831535 Rentas por cobrar de la cuenta 8315 ACTIVOS RETIRADOS y un crédito a la subcuenta 891506 Activos retirados de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

CONCEPTO No. 20172000057951 DEL 14-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar
	SUBTEMAS	Procedimiento para el reconocimiento contable de la sobretasa a la gasolina motor, en cumplimiento de lo dispuesto por el Artículo 130 de la Ley N° 488 de 1998.

Doctora
OLGA LUCIA ORDUZ BUENO
Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500026502, del 2 de junio de 2017, donde se consulta cuál es el procedimiento contable, tanto en los departamentos como en el Ministerio de transporte, para el reconocimiento contable del recaudo por concepto de la sobretasa a la gasolina, en cumplimiento de lo señalado en el Artículo 130 de la Ley N° 488 de 1998, el cual dispone que el 5% de ese tributo debe financiar el “Fondo subsidio sobretasa a la gasolina” a cargo del citado Ministerio.

CONSIDERACIONES

El artículo 117 de la Ley 488 del 24 de diciembre 1998, por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales, señala: “Sobretasa a la gasolina motor y al ACPM. Autorízase a los municipios, distritos y departamentos, para adoptar la sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, en las condiciones establecidas en la presente ley. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 130 de la citada Ley, en referencia al “Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina”, dispone lo siguiente:

“Créase el fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina el cual se financiará con el 5% de los recursos que recaudan los departamentos por concepto de la sobretasa a que se refiere la presente Ley. (...)”

El Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina será administrado por el Ministerio de Transporte y la distribución de los recursos se realizará previa consulta a los departamentos interesados. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, los artículos 2.2.3.2, 2.2.3.4 y 2.2.3.5 del Decreto Único Reglamentario N° 1625 de 2016 que compila la normatividad vigente en materia tributaria, disponen lo siguiente:

“Artículo 2.2.3.2. Declaración y Pago. Los responsables pagarán el valor de las sobretasas al ACPM, y a la gasolina motor extra y corriente, correspondiente a cada período gravable, en el momento de prestación de la declaración en las entidades financieras debidamente autorizadas por la respectiva entidad territorial, o por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, según el caso. (...)”

Artículo 2.2.3.3. Suscripción de Convenios. Para efectos de la declaración y pago de las sobretasas de que trata el presente título, las entidades territoriales y la Dirección de Apoyo Fiscal, suscribirán convenios con entidades financieras con cobertura nacional vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, e informarán a los sujetos responsables acerca de la suscripción de los mismos, en los términos previstos en el Estatuto Tributario.

Los convenios de que trata el presente artículo deberán entrar en vigencia a más tardar el 31 de mayo de 1999. (Art.5, Decreto 2653 de 1998, Parágrafo transitorio derogado, porque se encuentra cumplido y su plazo expirado)”

Artículo 2.2.3.4. Giro de los Recaudos por Parte de las Entidades Financieras Autorizadas. Las entidades financieras autorizadas para recaudar, de conformidad con las declaraciones recepcionadas, girarán a la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al respectivo ente territorial, y al Fondo de Subsidio de la sobretasa a la gasolina, el monto de los recaudos que a cada uno de ellos corresponda, a más tardar el quinto (5) día calendario siguiente a la fecha de recaudo. (...)”

El valor del recaudo a nombre del Fondo de Subsidio de la sobretasa a la gasolina, deberá ser consignado en las cuentas que para el efecto informe el Ministerio de Transporte. (...). (Art.6, Decreto 2653 de 1998)”

Al respecto, mediante sentencia C-897 de 1999 la Corte Constitucional establece lo siguiente con respecto a la Sobretasa a la Gasolina: “La sobretasa a la gasolina motor extra y corriente de que trata el artículo 117 de la Ley 488 de 1998, es una renta estrictamente territorial, esto es, una fuente de financiación endógena de las entidades territoriales beneficiadas. El Legislador no puede intervenir en su destinación, sino, exclusivamente, si se trata de una intervención imprescindible, idónea y estrictamente proporcionada, para defender recursos nacionales seriamente amenazados, o, para garantizar la estabilidad macroeconómica de la Nación. Debe afirmarse entonces que, en principio, las entidades territoriales tienen el derecho a definir, de manera autónoma, la destinación de los recursos que obtengan de la sobretasa de que trata el artículo 117 de la Ley 488 de 1998. (...)”

(...) no puede ser objeto de destinación específica por parte del legislador, pues ello vulneraría la prohibición contenida en el artículo 359 de la Constitución, según el cual, “no habrá rentas nacionales de destinación específica.” No obstante, la Corte ha señalado, en reiterada jurisprudencia, que la prohibición a la que se alude no se aplica a las rentas nacionales cedidas a las entidades territoriales, pues dichos recursos no ingresan al presupuesto nacional sino al presupuesto de dichas entidades y se destinan a la satisfacción de necesidades propias de las mismas que, al mismo tiempo, responden a un interés nacional.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Plan General de Contabilidad Pública, en los párrafos 141 y 264, establece:

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones establecidas en el Artículo 130 de la Ley 488 del 24 de diciembre 1998 y los decretos que la reglamentan incorporados en el Decreto Único Reglamentario N° 1625 de 2016, que compila temas relacionados con la materia tributaria, el Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina motor debe ser administrado por el Ministerio de Transporte y se financiará con el 5% de los recursos que recaudan los departamentos por concepto de esta sobretasa.

Así las cosas, teniendo en cuenta lo señalado por la CGN en los párrafos 141 y 264 del Régimen de Contabilidad Pública precedente, los departamentos solo deben reconocer como ingresos el equivalente al 95% del valor de las declaraciones presentadas por los responsables de la sobretasa a la gasolina, por cuanto en tal proporción se incrementa su patrimonio y ese porcentaje representa el potencial de beneficios económicos a que tienen derecho, lo cual significa que al Ministerio de Transporte le corresponde reconocer el 5% restante en la contabilidad dispuesta para el control de las operaciones del Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina.

En ese sentido, el tratamiento contable a cargo de cada una de las entidades partícipes en la operación, es el siguiente:

1. Departamentos

Con la presentación de las declaraciones y en atención a lo dispuesto por la CGN en los párrafos 141 y 264 del Régimen de Contabilidad Pública precedente, los departamentos deben reconocer el ingreso por el 95% del valor declarado por los responsables de la sobretasa a la gasolina, debitando la subcuenta 130535-Sobretasa a la gasolina, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y acreditando la subcuenta 410535-Sobretasa a la gasolina, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

Cuando la entidad financiera autorizada para adelantar el recaudo transfiera al Departamento el 95% de cada pago recibido por concepto de la sobretasa a la gasolina, reconocerá ese evento mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y crédito en la subcuenta subcuenta 130535-Sobretasa a la gasolina, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

Estas entidades contables públicas reconocerán en cuentas de orden de control el valor de la sobretasa o porcentaje, debitando la subcuenta 991523–Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 9915–ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditando la subcuenta 939015-Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 9390–OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Tales registros se reversarán cuando la entidad financiera efectúe el traslado de los recursos respectivos al Ministerio del Transporte.

2. Ministerio de Transporte

Como consecuencia de lo señalado en el apartado anterior, al Ministerio de Transporte solo le corresponde reconocer el 5% del valor de las declaraciones presentadas por los responsables de la sobretasa a la gasolina. Para tal efecto, debitará la subcuenta 130535-Sobretasa a la gasolina, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y acreditará la subcuenta 410535-Sobretasa a la gasolina, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

Cuando la entidad financiera autorizada para adelantar el recaudo transfiera al Fondo de Subsidio de la sobretasa a la gasolina el 5% de los pagos efectuados por los responsables de la sobretasa, reconocerá ese evento mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y crédito en la subcuenta 130535-Sobretasa a la gasolina, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

3. Operaciones recíprocas

En este caso, como se observa en los numerales 1 y 2 de estas conclusiones, no se presentan operaciones recíprocas entre el Ministerio de transporte y los departamentos por concepto de transferencias ni de pasivos por el recaudo.

CONCEPTO No. 20172000058271 DEL 15-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Deudores Otros activos Ingresos tributarios Otros ingresos Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del porcentaje destinado a financiar las obras de inversión social del que trata artículo 238 de la Ley 1819 del 2016

Doctor
LELIO RODRIGUEZ PABON
Asesor
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500039782, del día 16 de agosto de 2017, en la cual se señala:

“De manera atenta solicitamos nos indiquen el tratamiento del asunto, a raíz de la expedición de la Ley 1819 de 2016 (artículo 238).

Específicamente, se señala en la norma que el impuesto se consigna por parte del contribuyente en una fiducia para el fin señalado. En criterio de esta Dirección, al realizarse el depósito se configura un ingreso público, a lo cual preguntamos ¿contablemente en que cuentas contables del gobierno se reflejan esos recursos?

Así mismo, una vez realizada la obra, se salda la deuda tributaria (sin moras) para el contribuyente y preguntamos ¿Cuáles cuentas contables se afectan en ese momento para cerrar la operación anterior?”

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1 y 2

La Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, emitida por el Congreso de la República “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, resuelve en su artículo 238:

“Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable obtengan ingresos brutos iguales o superiores a 33.610 UVT, podrán efectuar el pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto a cargo determinado en la correspondiente declaración de renta, mediante la destinación de dicho valor a la inversión directa en la ejecución de proyectos viabilizados y prioritarios de trascendencia social en los diferentes municipios ubicados en las Zomac, que se encuentren debidamente aprobados por la Agencia para la Renovación del Territorio ART, previo visto bueno del Departamento Nacional de Planeación (DNP), relacionados con el suministro de agua potable, alcantarillado, energía, salud pública, educación pública o construcción y/o reparación de infraestructura vial.

(...)

Una vez aprobada la vinculación del pago al proyecto o proyectos seleccionados, el contribuyente asumirá la realización de la obra en forma directa:

1. Depositar el monto total del valor de los impuestos a pagar mediante esta forma, en una fiducia con destino exclusivo a la ejecución de la obra objeto del proyecto. En el decreto anual de plazos, se indicará el plazo máximo para cumplir en forma oportuna con esta obligación, so pena del pago mediante los procedimientos normales, de los respectivos intereses de mora tributarios.

(...)

6. Entregar la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del interventor, dentro del término previsto en el cronograma. Lo anterior, salvo se presenten circunstancias de fuerza mayor debidamente probadas que afecten el cumplimiento de lo programado, en cuyo caso, se requerirá que la autoridad competente en la materia y el Departamento Nacional de Planeación o sus delegados según lo establezca el reglamento, acepten la prórroga que resulte necesaria para la entrega final de la obra, previa certificación del interventor.

7. Autorizar a la Fiducia al momento de su constitución, para que una vez se produzca la entrega final de la obra, se proceda a reembolsar a la Nación los rendimientos financieros que se hubieren originado durante la permanencia de los recursos en el patrimonio autónomo, así como cualquier saldo que llegare a quedar del monto inicialmente aportado. Este reembolso deberá efectuarse una vez se produzca la entrega final de la obra en operación

(...)

La obligación tributaria se extinguirá en la fecha en que se produzca la entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del interventor. Lo anterior sin perjuicio de los intereses de mora previstos en el presente artículo.

(...)

PARÁGRAFO 2o. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que decidan financiar directamente proyectos de inversión en infraestructura en las Zomac

que superan el 50% del impuesto a cargo a que hace referencia el inciso primero, podrán acogerse al procedimiento establecido en el presente artículo para el desarrollo de proyectos aprobados por la Agencia para la Renovación del Territorio, previo visto bueno del DNP. En este caso, el monto total de los aportes efectivos e irrevocables de los recursos a la Fiducia de destino exclusivo podrá ser usado como descuento efectivo en el pago de hasta el 50% del impuesto sobre la renta y complementarios liquidado en el año gravable. El descuento deberá efectuarse en cuotas iguales durante un periodo de diez años contados a partir del inicio de la ejecución del proyecto...”

Por su parte, el Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, prescribe en el siguiente numeral lo siguiente:

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

(...)

9.1.4.1 Ingresos

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

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

(...)

270. Las operaciones interinstitucionales están conformadas por los fondos recibidos, las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo. Los fondos se reconocen por

el valor recibido y las operaciones de enlace y sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genera.

271. Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.

272. Los ingresos fiscales corresponden a ingresos tributarios y no tributarios, aportes sobre la nómina, y rentas parafiscales.

273. Los ingresos tributarios corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se clasifican según el hecho generador del tributo y recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo. También pueden clasificarse atendiendo a la jurisdicción a la cual pertenezcan en Nacionales, Departamentales, Distritales y Municipales.

(...)

280. Las operaciones interinstitucionales comprenden los fondos recibidos por la entidad contable pública, de la administración central del mismo nivel, para el desarrollo de las funciones de cometido estatal. Incluye las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo que se caracterizan porque en las mismas intervienen dos o más entidades contables públicas.

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados,

estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.

(...)

290. Las operaciones interinstitucionales comprenden los fondos entregados por la administración central, para el pago de los gastos incluidos en el presupuesto de las entidades contables públicas del mismo nivel. Incluye las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo que se caracterizan porque en las mismas intervienen dos o más entidades contables públicas... (Subrayados fuera de texto)

1.2. Operaciones de enlace

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades contables públicas por los ingresos devengados y el flujo por las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda y préstamos por pagar de otras entidades contables públicas del mismo nivel y, en consecuencia, sirven en las entidades para cancelar derechos y reconocer obligaciones. También se utilizan para disminuir los derechos por reintegros de recursos recibidos en períodos contables anteriores.

Así mismo, el procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, contenido en el manual de procedimientos, establece en el numeral 1.2 lo siguiente:

“1.2. Operaciones de enlace

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades contables públicas por los ingresos devengados y el flujo por las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda y préstamos por pagar de otras entidades contables públicas del mismo nivel y, en consecuencia, sirven en las entidades para cancelar derechos y reconocer obligaciones. También se utilizan para disminuir los derechos por reintegros de recursos recibidos en períodos contables anteriores.

1.2.1. Recaudos y reclasificación en la entidad contable pública

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

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

Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se registrarán, en la entidad contable pública que tiene el derecho o que debe registrar una obligación, debitando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Este pasivo permanecerá hasta cuando la entidad contable pública registre la disminución de los derechos devengados o el reconocimiento de obligaciones, según sea el caso.

Los recaudos que al final del período contable hayan sido asignados a una entidad contable pública, y que no correspondan a derechos u obligaciones de esta, se reclasificarán temporalmente en la tesorería centralizada debitando la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Al inicio del siguiente período contable, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE, reasignando los recaudos a la entidad contable pública que tenga registrado el derecho o deba reconocer la obligación.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, establece en el numeral 13:

Igualmente el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública, describe la dinámica de las siguientes cuentas:

“1305 - VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recaudos totales o parciales.
(...)
4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
(...)

4105 – TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual y 2917-Anticipo de Impuestos. Cuando sobre las rentas objeto de causación se hayan recibido los flujos anticipadamente por procesos de titularización, la contrapartida corresponde a las subcuentas 291010-Procesos de Titularización Nacionales y 291011-Procesos de Titularización en el Exterior, según corresponda.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan los ingresos.

2- La cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las liquidaciones privadas, correcciones y ajustes.
(...).

1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

DESCRIPCIÓN

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

La subcuenta 111014-Depósitos de los Fondos de Reservas del Régimen de Prima Media con Prestación Definida es de utilización exclusiva en la información contable de los Fondos de Reservas que manejan las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1105-Caja y a las demás subcuentas que registren las transacciones, en cuya realización se involucre la recepción de pagos mediante consignación en cuentas de depósito de la entidad contable pública.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

6- El valor de los cheques a cargo de bancos de la misma plaza recibidos por el Banco de la República para abonar en cuenta corriente, pago de obligaciones o cualquier título, que deban ser canjeados en cámara de compensación.

7- El monto de los recursos recibidos del Sistema General de Pensiones.

SE ACREDITA CON:

1- El valor retirado, trasladado y de cheques girados por la entidad contable pública, por diferentes conceptos.

2- El valor de las notas débito expedidas por las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos y pagos de obligaciones financieras.

3- El menor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.

4- El reintegro de los depósitos simples.

5- El valor de los cheques a cargo del Banco de la República, las notas de abono recibidos de la Cámara de compensación y los cheques rechazados entregados en la misma.

4720 - OPERACIONES DE ENLACE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de a) los recaudos efectuados por la tesorería centralizada de los ingresos reconocidos por otra entidad contable pública del mismo nivel; b) los recursos recaudados por la tesorería centralizada por obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar de otras entidades contables públicas del mismo nivel ; c) las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada, y d) los reintegros de los fondos entregados por la tesorería centralizada, que se reciban con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron girados.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras. En el caso de las devoluciones la contrapartida corresponde a las subcuentas 242512-Saldos a Favor de Contribuyentes y 242513-Saldos a Favor de Beneficiarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

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

SE ACREDITA CON:

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

5720 - OPERACIONES DE ENLACE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de a) la disminución del derecho reconocido por una entidad contable pública, cuyo recaudo es efectuado por la tesorería centralizada; b) las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar cuyo recaudo lo efectúa la tesorería centralizada; c) el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada; d) el valor de los recursos recaudados en las cuentas de la tesorería centralizada que al final del periodo contable no han sido reclasificados por la entidad contable pública, y e) los reintegros de los fondos recibidos de la tesorería centralizada, que se entreguen con posterioridad al cierre de la vigencia en que dichos fondos fueron recibidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de derecho que se disminuye o el tipo de obligación que se constituya. Para el caso de las devoluciones, se utilizarán las subcuentas que correspondan de la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable pública.
- 2- El valor de las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar cuyo recaudo lo efectúa la tesorería centralizada.
- 3- El valor de las devoluciones giradas por la tesorería centralizada.
- 4- El valor de los recaudos en las cuentas de la tesorería centralizada que al final del periodo contable no han sido reclasificados por la entidad contable pública.
- 5- El valor de los reintegros de los fondos recibidos de la tesorería centralizada, que se entreguen con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron recibidos.

SE ACREDITA CON:

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

1926 - DERECHOS EN FIDEICOMISO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho entregado para la constitución del patrimonio autónomo. Tratándose de la titularización de flujos futuros, la contrapartida corresponde a las subcuentas 291010-Procesos de titularización nacional o 291011-Procesos de titularización en el exterior.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.
- 2- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los flujos de efectivo recibidos originados en procesos de titularización.
- 2- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario.

4805 - FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, provenientes de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera y la prestación de servicios de crédito otorgados por entidades no financieras, entre otros.

La subcuenta 480589- Utilidad en titularización de activos registra la diferencia positiva entre los flujos efectivamente recibidos con respecto al valor de los bienes y derechos titularizados.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1425-Depósitos Entregados en Garantía, 1470-Otros Deudores y 2915- Créditos Diferidos. Así mismo las subcuentas que correspondan del Grupo 12-Inversiones e Instrumentos Derivados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

5805 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas que integran el grupo 12-Inversiones e Instrumentos Derivados y las subcuentas de la cuenta 1910-Cargos Diferidos, según corresponda.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1 y 2

El impuesto sobre la renta y complementarios es un impuesto de orden nacional al tener cobertura en todo el territorio Colombiano, se define como un impuesto directo al gravar la renta del sujeto pasivo que es la persona afectada y quien responde ante el Estado. Dicho impuesto, grava todos los ingresos del contribuyente siempre que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción y siempre que se hayan generado por la realización de la actividad productora de renta. El pago del impuesto de renta y complementarios se efectúa conforme a los plazos y cuotas definidos en decreto, que para tal efecto emita el Ministerio de Hacienda y Crédito Público cada año.

Ahora bien, con la entrada en vigencia de la Ley 1819 del 2016, se crea una posibilidad para que las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que cumplan con los requisitos del artículo 238 de la mencionada ley; puedan efectuar el pago hasta del 50% del valor de dicho impuesto, liquidado en la correspondiente declaración tributaria, a través de la inversión directa de dichos recursos en la ejecución de proyectos sociales en los diferentes municipios ubicados en las ZOMAC (zonas más afectadas por el conflicto armado). Los contribuyentes que decidan financiar este tipo de proyectos con el 50% del impuesto de renta y complementarios, podrán solicitarlo vía descuento efectivo en el respectivo año gravable pero en cuotas iguales durante 10 años contados a partir de que haya iniciado la ejecución del mismo, según lo indicado en el parágrafo 2o. del artículo 238.

Conforme se indica en los párrafos anteriores, se concluye que la deuda tributaria del contribuyente será por el 100% del valor liquidado en la correspondiente declaración de impuesto de renta y complementarios, puesto que la flexibilidad del pago del 50% del mismo a través de la inversión directa en obras de inversión social, no lo extingue de su obligación fiscal, en efecto, representa la deuda tributaria del contribuyente, la cual quedará saldada una vez el proyecto esté totalmente construido, a disposición para su uso, en funcionamiento y con el visto bueno del interventor.

Es así como, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como sujeto activo del impuesto de renta y complementarios, deberá reconocer en su contabilidad el derecho y el ingreso por el 100% del valor liquidado por el contribuyente en la declaración de renta y complementarios, el registro contable que se deberá adelantar para tal efecto será un débito en la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, con crédito en la subcuenta 410501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

Igualmente, cuando el contribuyente realice el pago del 50% del valor del impuesto que no será destinado a financiar obras de inversión social en las ZOMAC, la DIAN deberá registrar una operación de enlace con la DGCPN (Dirección General de Crédito Público y Tesorería Nacional). El registro contable que se deberá adelantar es el siguiente:

- La DIAN registrará un débito en la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y un crédito en la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.
- El Tesoro Nacional, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Así mismo, el 50% del impuesto de renta y complementarios que será destinado a obras de inversión social, la DIAN seguirá manteniéndolo en la subcuenta y cuenta que corresponda, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

Corresponde al contribuyente efectuar los registros por el valor de los movimientos de los recursos destinados a financiar las obras de inversión social en la fiducia mercantil, toda vez que el artículo 238 de la Ley 1819 del 2016 no estableció que los recursos puestos en la fiducia mercantil sean de la Nación.

Por su parte, el numeral séptimo del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, establece que los rendimientos financieros generados por la fiducia mercantil son de la Nación, es así como la DIAN los registrará en la subcuenta 147083-Otros Intereses de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y su contrapartida será la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios

de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Con el recaudo de los rendimientos, la DIAN disminuirá la subcuenta 147083-Otros Intereses de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y registrará una operación de enlace, debitando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE. Al mismo tiempo, la DGCPTN registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

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

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

La codificación y denominación de los rubros anteriormente utilizadas, se conserva de cara al Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016, aplicable al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, excepto la subcuenta 147083-Otros Intereses de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, en cuyo caso se deberá utilizar la subcuenta 138436 – Otros intereses por cobrar, de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

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

CONCEPTO No. 20172000061301 DEL 22-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Evaluación de un mecanismo diferente a las operaciones de enlace para que el patrimonio de la Entidad no presente un

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

171

	<p>saldo negativo. Emisión de lineamientos de tipo procedimental y de control para diferenciar las retenciones en la fuente que deben registrarse en el pasivo y las que deben registrarse en el ingreso. Modificación de la norma técnica relativas a las rentas por cobrar para que se reconozcan en el año gravable al cual corresponde la obligación.</p>
--	---

Doctora:

Mariela Alzate Villarraga

Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora

Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500004492, del 7 de febrero de 2017, mediante la cual se somete a consideración las siguientes sugerencias:

1. Que se evalúe un mecanismo diferente a la operación de enlace para los traslados de los ingresos, y así la Entidad no se vea afectada con las glosas de los distintos entes de control por la distorsión del patrimonio con saldo negativo.
2. Que se emita un lineamiento donde se indiquen los pasos que se deben realizar para implementar los procedimientos operativos y mecanismos de control necesarios para distinguir las retenciones en la fuente a título de IVA y retención en la fuente del impuesto de renta que deben reconocerse como pasivos de las que deban ser reconocidas como ingresos por tener origen en transacciones con personas jurídicas y naturales sin residencia ni domicilio en el país.
3. Que se evalúe la posibilidad de que la norma técnica de reconocimiento de rentas por cobrar permita el reconocimiento de las declaraciones en el año gravable al cual corresponde la obligación, considerando que actualmente los recibos de pago que son anticipos de las declaraciones de un periodo anual se registran como excedentes en el año contable en el que se realizó el pago, mientras se efectúa el reconocimiento con la declaración anual, la cual se presenta en el mes de enero del año siguiente registrándose como vigencia actual. Lo anterior, ocasiona la aplicación de los excedentes del año que se encuentra en cierre de vigencia, y en consecuencia saldos contables de las rentas por

cobrar contrarios a su naturaleza al finalizar el periodo contable.

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

CONSIDERACIONES:

1. Evaluación de un mecanismo diferente a las operaciones de enlace para que el patrimonio de la Entidad no presente un saldo negativo.

El artículo 1° de la Constitución Política de Colombia, consagra lo siguiente:

“ARTICULO 1. Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.”
(Subrayado fuera de texto)

Sobre la organización del Estado colombiano, la Corte Constitucional conceptuó lo siguiente mediante la Sentencia C-1096 de 2001:

“... 2. De acuerdo con el artículo 1º de la Constitución Política, el Estado en Colombia se organiza en forma de república unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales. En aplicación del concepto de descentralización a que hace referencia este artículo, el Estado en Colombia se organiza en dos niveles, el nacional y el territorial, y, por lo tanto, la organización política del Estado colombiano comprende la Nación y las entidades territoriales. En estas condiciones, la Nación, los departamentos, distritos y municipios son personas jurídicas de derecho público.

Adicional a la organización política del Estado, la organización administrativa permite la creación, tanto en el nivel nacional como en el territorial, de entidades públicas diferentes a las señaladas, con su propia personalidad jurídica. Es el caso, por ejemplo, para el nivel nacional, de la Comisión Nacional de Televisión (C.P., art. 76), el Banco de la República (C.P., art. 371) y las entidades descentralizadas (C.P., arts. 150-7, 209 y tr. 27). En el mismo sentido la Constitución consagra para el nivel territorial la creación de entidades descentralizadas (C.P, arts. 300-7 y 313-6) y la constitución de regiones administrativas y de planificación (C.P., art. 306).

3. En estas circunstancias se impone distinguir entre la organización política y la organización administrativa del Estado. Mientras que la organización política obedece a la forma de Estado y se manifiesta en la Nación, persona jurídica, y las entidades territoriales

(C.P., art. 1º), la organización administrativa responde a la manera como se asume, en el sector central o descentralizado, la prestación de servicios y el cumplimiento de las funciones asignadas a cada nivel del Estado (C.P., art. 209). (...)” (Subrayado fuera de texto)

Respecto de las funciones del Contador General de la Nación, el artículo 354º de la Constitución Política de Colombia, consagra lo siguiente:

“ARTICULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

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

En relación con el Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN), los artículos 1º, 2º y 3º Decreto N° 2785 de 2013, disponen lo siguiente:

“Artículo 1º. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. (...)

Artículo 2º. Ámbito de aplicación. Las disposiciones del Sistema de Cuenta Única Nacional se aplicarán a los recursos que forman parte del Presupuesto General de la Nación, y a los que por disposición legal administre la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del ministerio de Hacienda y Crédito Público, con excepción de los establecimientos públicos que administran contribuciones parafiscales y los órganos de previsión y seguridad social que administren prestaciones sociales de carácter económico. (...)

Artículo 3º. Recaudo y Ejecución de Recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. Las respectivas entidades estatales y sus correspondientes órganos de administración o dirección serán los responsables del recaudo, clasificación y ejecución de sus recursos propios, administrados y de los fondos especiales que sean trasladados al Sistema de Cuenta Única Nacional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, incorporado en el Manual de Procedimientos (MP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) precedente, establece lo siguiente en relación con las operaciones de enlace:

“1.2. Operaciones de enlace

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades contables publicas por los ingresos devengados y el flujo por las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda y prestamos por pagar de otras entidades contables publicas del mismo nivel y, en consecuencia, sirven en las entidades contables públicas para cancelar derechos y reconocer obligaciones. También se utilizan para disminuir los derechos por reintegros de recursos recibidos en periodos contables anteriores.”

En este orden de ideas, la CGN mediante el concepto N° 20172000000331 del 5 de enero de 2017, dirigido a la doctora Gladys Edith Niampira, en su momento, Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), expresó:

“...• Como complemento de la función de administración de las rentas tributarias de la Nación que le compete a la DIAN, le corresponde a la DGCPN del MHCP, la función del recaudo de los tributos, lo que impone la necesidad de articular contablemente estas dos fases operativas, a través del registro de operaciones de enlace.

• La información preparada y presentada por la DIAN debe ser analizada de forma integral en los Estados Financieros Consolidados de la Nación, en donde por vía de la eliminación de las reciprocidades, se compensa el efecto individual de las operaciones de enlace registradas separadamente por las entidades contables públicas que participan en los procesos de administración y recaudo de los tributos nacionales. (...) (Subrayado fuera de texto)

2. Emisión de lineamientos de tipo procedimental y de control para diferenciar las retenciones en la fuente que deben registrarse en el pasivo y las que deben registrarse en el ingreso.

El artículo 4° de la Ley N° 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, establece:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 3 del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008, señala:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. (...)

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

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

3. Modificación de la norma técnica relativas a las rentas por cobrar para que se reconozcan en el año gravable al cual corresponde la obligación.

La Norma técnica relativa a las rentas por cobrar prevista en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) precedente, establece lo siguiente:

“9.1.1.2 Rentas por cobrar (...)”

151. Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. Adicionalmente se revelan con base en los tipos de obligaciones tributarias y, en los demás casos, atendiendo la naturaleza del impuesto. Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período. Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las rentas por cobrar de la vigencia actual reclasificados al inicio del período contable siguiente. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP precedente establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

1305-VIGENCIA ACTUAL: “Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. (...)”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a pagar.
- 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos efectuados por las entidades recaudadoras.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recaudos totales o parciales.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor trasladado a rentas por cobrar a vigencias anteriores.” (Subrayado fuera de texto)

1310-VIGENCIAS ANTERIORES: “Las Rentas de vigencias anteriores son los saldos de las Rentas por Cobrar de la Vigencia Actual reclasificados al inicio del periodo contable siguiente. (...)”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor trasladado de rentas por cobrar de la vigencia actual.
- 2- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudo.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que incrementen el impuesto a pagar.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recaudos totales o parciales.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor de las rentas por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Evaluación de un mecanismo diferente a las cuentas de operaciones de enlace para que el patrimonio de la Entidad no presente un saldo negativo.

Dada la forma como se organiza el Estado Colombiano, las cuentas de operaciones de enlace constituyen un mecanismo que permite la articulación de la función de recaudo recursos por parte una tesorería centralizada y la función de administración de los derechos y obligaciones reconocidas por otra entidad del mismo nivel.

En este orden de ideas, previo a lograr un entendimiento sobre la importancia de utilizar las cuentas de operaciones de enlace cuando el recaudo y giro de los recursos lo efectúa una tesorería centralizada del mismo nivel, es necesario comprender la manera como se estructura el Estado Colombiano, distinguiendo su organización política de su organización administrativa.

De acuerdo con el artículo 1° de la Constitución Política, Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales. En relación con el concepto de descentralización de que trata este artículo, la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1096 de 2001, establece que la organización política del Estado Colombiano comprende el nivel nacional y territorial, siendo la Nación, los departamentos, distritos y municipios, personas jurídicas de derecho público, mientras que la organización administrativa se refiere a la manera como el sector central o descentralizado del Estado asume la prestación de servicios y el cumplimiento de las funciones que le fueron asignadas a cada nivel.

Adicionalmente, es necesario comprender que por disposición del Decreto N° 2785 de 2013, los recursos que forman parte del Presupuesto General de la Nación, deben ser administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), mediante el Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN), salvo los provenientes de los establecimientos públicos que administran contribuciones parafiscales y los órganos de previsión y seguridad social que administren prestaciones sociales de carácter económico.

Conforme a lo anterior, el recaudo de los recursos que provienen de los impuestos del orden nacional administrados por la DIAN, debe efectuarse y en su defecto trasladarse al SCUN de la DGCPTN, circunstancia en la que inevitablemente ambas entidades del orden nacional resultarán impactadas por la operatividad del esquema diseñado para el manejo de los recursos tributarios de competencia de la DIAN.

Bajo las circunstancias mencionadas, se considera que las operaciones de enlace constituyen el mejor mecanismo para articular las funciones de recaudo y administración de los derechos de cobro por impuestos del orden nacional, dado que su utilización permite a la CGN dar cumplimiento al precepto constitucional de llevar la contabilidad general de la Nación, vislumbrada como persona jurídica de derecho público, conformada por diferentes dependencias o entidades del sector centralizado y descentralizado.

Por consiguiente, se ratifica la instrucción impartida mediante el concepto N° 2017200000331 del 5 de enero de 2017, dirigido a la doctora Gladys Edith Niampira, en su momento, Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora de la DIAN, precisando la obligatoriedad de su aplicación en relación con la utilización de la cuenta de operaciones de enlace para registrar el recaudo por parte de la DGCPTN de los derechos de cobro registrados en la DIAN y sobre el análisis que de forma integral con los Estados Financieros Consolidados de la Nación, deben efectuar los usuarios de la información preparada y presentada por la Entidad.

2. Emisión de lineamientos de tipo procedimental y de control para diferenciar las retenciones en la fuente que deben registrarse en el pasivo y las que deben registrarse en el ingreso.

La CGN no tiene competencia para emitir lineamientos de tipo procedimental y de control para que la DIAN logre diferenciar las retenciones en la fuente que constituyen un pasivo de las que constituyen un ingreso, considerando que esta problemática no es índole contable sino administrativo, razón por la cual, corresponde a la DIAN, en aplicación del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008, diseñar, documentar e implementar las acciones de tipo administrativo que permitan identificar las retenciones en la fuente a título de IVA y retención en la fuente del impuesto de renta que deben reconocerse como pasivos de las que deban ser reconocidas como ingresos por tener origen en transacciones con personas jurídicas y naturales sin residencia ni domicilio en el país.

3. Modificación de la norma técnica relativas a las rentas por cobrar para que se reconozcan en el año gravable al cual corresponde la obligación.

En el ámbito de aplicación de la Norma técnica relativa a las rentas por cobrar prevista en el PGCP del RCP precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, se establece que la rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación, discrepando con la propuesta que plantea la DIAN.

Dado que el esquema del manejo de las Rentas por cobrar contemplado en el RCP precedente tiene vigencia solamente hasta el 31 de diciembre de 2017, no se considera oportuno efectuar cambios en normas que prontamente serán reemplazadas por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, resultando imperioso que se dé curso a lo expuesto en la sesión efectuada el 31 de julio de 2017, con respecto a este asunto.

CONCEPTO No. 20172000063561 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Cuentas por pagar

	Otros pasivos
SUBTEMAS	Procedimiento contable para tramitar la devolución de impuesto de industria y comercio con saldo a favor del contribuyente

Señor

GERARDO ELIECER BURBANO GUERRERO

Contador

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500017422, del día 30 de marzo de 2017, en la cual solicita el procedimiento presupuestal y contable para tramitar la devolución de impuesto de industria y comercio por saldo a favor del contribuyente.

CONSIDERACIONES

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

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece:

“8. Principios de Contabilidad Pública

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

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. Noción. Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos (...)

151. Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. (...). Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período. Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las rentas por cobrar de la vigencia actual reclasificados al inicio del período contable siguiente.

9.1.2.7 Otros pasivos

236. Noción. Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo. (...)

237. Se reconocen por el valor recaudado y por el valor adeudado en cumplimiento de garantías. (...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme". (Subrayado fuera de texto)

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

"1305-VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios.

1310 VIGENCIAS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Las Rentas de vigencias anteriores son los saldos de las Rentas por Cobrar de la Vigencia Actual reclasificados al inicio del periodo contable siguiente.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual.

2425 ACREEDORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5103-Contribuciones Efectivas, 5104-Aportes sobre la Nómina, 5111-Generales, al igual que los mismos conceptos para las respectivas subcuentas de los grupos 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Igualmente, las subcuentas de las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1305-Vigencia Actual, 1310-Vigencias Anteriores, 3225-Resultados de Ejercicios Anteriores, 4195-Devoluciones y Descuentos (Db), 4295- Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Venta de Bienes (Db) y 4395-Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Venta de Servicios (Db).

2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor que ha sido liquidado por los contribuyentes y agentes de retención, en las declaraciones tributarias que deben aplicarse por la administración de impuestos, en el momento en que se determinen los impuestos respectivos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 13-Rentas por Cobrar.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Cada municipio tiene autonomía para definir en su normativa los impuestos que imponen, su tratamiento y sus tarifas, con el objetivo de lograr su cometido estatal.

Así las cosas, basados en esos lineamientos interpuestos, contablemente en el momento en que el contribuyente presente su declaración de impuesto de industria y comercio o en el momento en que quede en firme el acto administrativo de liquidación oficial del impuesto, el Municipio causa el derecho y el ingreso por el valor total determinado en la liquidación privada u oficial por concepto del tal tributo, mediante un débito en la subcuenta 130508-Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y un crédito en la subcuenta 410508-Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, e igualmente debe proceder a aplicar el anticipo que el contribuyente haya pagado en declaraciones tributarias anteriores, mediante un débito en la subcuenta 291705-Anticipo de impuesto de industria y comercio, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 130508-Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

Si fruto del anterior registro contable hubiese un remanente en el pasivo de la entidad, resultante de un anticipo por mayor valor al monto del impuesto respectivo, el Municipio deberá proceder a reclasificar ese valor mediante un débito en la subcuenta 291705-Anticipo de impuesto de industria y comercio, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 242512-Saldos a Favor de Contribuyentes, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Ahora bien, respecto a la solicitud de devolución de ese saldo a favor, el contribuyente deberá adherirse a los lineamientos dados por el Municipio para ello, toda vez que, se podrá presentar compensación del saldo a favor en el impuesto a pagar de periodos siguientes o solicitud de reintegro por parte del contribuyente.

De tal manera que, si se ha establecido que el contribuyente solicita la compensación de ese saldo a favor en periodos gravables siguientes, contablemente el Municipio procederá a disminuir ese valor mediante un débito en la subcuenta 242512-Saldos a Favor de Contribuyentes, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y un crédito en la subcuenta 130508-Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

Ahora bien, si el contribuyente solicita la devolución de ese saldo a favor, con el giro mediante el cual se materialice el reintegro, el Municipio debitará la subcuenta 242512-Saldos a Favor de Contribuyentes, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con respecto al procedimiento presupuestal para el trámite de la devolución del impuesto de industria y comercio por saldo a favor del contribuyente, atentamente me permito informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos que deben estar definidos en el Estatuto Orgánico del Presupuesto del nivel al que pertenece la entidad o por la autoridad presupuestaria competente y el Estatuto Tributario del orden Distrital o Territorial.

CONCEPTO No. 20172000066301 DEL 20-10-2017

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Rentas por cobrar Pasivos Estimados
	SUBTEMA	Requisitos para el reconocimiento de Pasivos Contingentes en Entidades Públicas Provisión de Rentas Por cobrar

Señor
EDGAR SANCHEZ
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su Derecho de Petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044632, del 4 de octubre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

“a) ¿Cuáles son los requisitos para establecer un pasivo contingente a cargo de entidad pública de nivel central y de una entidad descentralizada de servicio?

b) Contablemente ¿Cómo se clasifican en su balance?, ¿Cómo se determina cuantitativamente su provisión?

c) ¿Las demandas judiciales en curso (trámites) son o no un pasivo contingente?, ¿contablemente cómo se clasifican?, y ¿Cómo se determina cuantitativamente su provisión?

d) En los balances contables de las entidades territoriales (departamentos y municipios) ¿Cómo se determina cuantitativamente y cualitativamente la provisión contable que corresponde a la cartera (deuda) asumida por sus contribuyentes en relación a sus tributos de; impuestos, tasas y contribuciones? Además ¿es obligatorio o no incluirlo en el balance para estos efectos?, de no incluirse ¿cuáles son los efectos contables?, otro aspecto los balances contables de las entidades territoriales, ¿cuál es la autoridad pública competente para verificar el registro contable de ellos?”

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así

1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

SE DEBITA CON:

4. El valor causado por los diferentes conceptos de ingresos no tributarios.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del pago total o parcial de los ingresos no tributarios.

2-El valor de los ingresos no tributarios por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago.

3- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen

27 PASIVOS ESTIMADOS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria debe ser confiable.

2710-PROVISION PARA CONTINGENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado, justificable y cuya medición monetaria sea confiable, de obligaciones a cargo de la entidad contable pública, ante la probable ocurrencia de eventos que afecten su situación financiera.

Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico, y no será aplicable a las obligaciones contingentes que cuenten con contragarantías, o sobre las cuales exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación. Dichos eventos se deberán reconocer en las respectivas cuentas de orden hasta tanto sean considerados como eventuales o remotos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5314-Provisión para Contingencias.

SE DEBITA CON:

- - El valor de las obligaciones definitivas trasladadas a las cuentas acreedoras respectivas.
- - El valor de la provisión constituida cuando desaparezcan las causas que la originaron. SE

ACREDITA CON:

- El valor estimado de la contingencia de ocurrencia de eventos adversos

El manual de Procedimientos Contables emanado por la CGN en su Título II. Procedimientos Contables Relativos a las Etapas de Reconocimiento y Revelación de los Hechos Financieros, Económicos, Sociales y Ambientales, en su capítulo V, establece:

Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones Extrajudiciales, y Embargos Decretados y Ejecutados sobre las Cuentas Bancarias.

- **Reconocimiento de obligaciones**

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002- Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas. (Subrayado fuera de texto)

(...)

El Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, en el Libro I Plan General de Contabilidad Pública, Título II Sistema Nacional de Contabilidad Pública Capítulo Único, establece:

9. Normas Técnicas de Contabilidad Pública

“9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. **Noción.** Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

(...)

151. Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. Adicionalmente se revelan con base en los tipos de obligaciones tributarias y, en los demás casos, atendiendo la naturaleza del impuesto. Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período. Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las rentas por cobrar de la vigencia actual reclasificados al inicio del período contable siguiente”. (Subrayado fuera de texto)

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

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

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...) criterios de identificación, clasificación,

medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, (...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. ¿Cuáles son los requisitos para establecer un pasivo contingente a cargo de entidad pública de nivel central y de una entidad descentralizada de servicio?

De acuerdo con el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública precedente, la Entidad deberá reconocer los pasivos contingentes dentro de sus Estados Contables siempre y cuando las obligaciones que se generen se originen en circunstancias ciertas, cuya precisión del valor depende de un hecho futuro. Estas obligaciones deben estar justificadas y su medición monetaria debe ser confiable.

b) Contablemente ¿Cómo se clasifican en su balance?, ¿Cómo se determina cuantitativamente su provisión?

Los pasivos contingentes se contabilizan en la cuenta 27-PASIVOS ESTIMADOS, dentro de los Estados Contables de la entidad, aplicando para su registro las subcuentas contables relacionadas con las establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, los cuales se encuentran desagregados de la siguiente manera:

27 PASIVOS ESTIMADOS

2705 PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES FISCALES

270501 Impuesto sobre la renta y complementarios

270502 Impuesto de industria y comercio

270503 Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)

270507 Sobretasa al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)

270590 Otras provisiones para obligaciones fiscales

2710 PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS

271005 Litigios

271006 Obligaciones potenciales

271007 Garantía estatal en el régimen de prima media con prestación definida

- 271008 Fondos de pensiones
- 271009 Garantías contractuales
- 271010 Estimación técnica del riesgo de garantías otorgadas - FNG
- 271011 Riesgos no asegurados
- 271012 Devolución de bienes aprehendidos o incautados
- 271014 Conmutación pensional
- 271015 Mecanismos alternativos de solución de conflictos
- 271016 Reserva técnica para el pago de premios
- 271017 Garantías contractuales-Concesiones
- 271090 Otras provisiones para contingencias

2715 PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES

- 271501 Cesantías
- 271502 Intereses sobre cesantías
- 271503 Vacaciones
- 271504 Prima de servicios
- 271506 Prima de vacaciones
- 271507 Bonificaciones
- 271509 Prima de navidad
- 271512 Otras primas
- 271590 Otras provisiones para prestaciones sociales

2720 PROVISIÓN PARA PENSIONES

- 272003 Cálculo actuarial de pensiones actuales
- 272004 Pensiones actuales por amortizar (Db)
- 272005 Cálculo actuarial de futuras pensiones
- 272006 Futuras pensiones por amortizar (Db)
- 272007 Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones
- 272008 Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db)

2722 PASIVO PENSIONAL CONMUTADO

- 272201 Obligación pensional conmutada (Cr)
- 272202 Recursos entregados (Db)

2725 PROVISIÓN PARA SEGUROS Y REASEGUROS

- 272501 Indemnizaciones y demandas
- 272502 Seguros y capitalizaciones
- 272503 Depósitos de reserva a reaseguradoras
- 272504 Desviación de siniestralidad
- 272505 Seguros especiales

272506 Técnica de títulos vigentes
272507 Riesgos en curso
272508 Reservas
272590 Otras provisiones para seguros

2730 PROVISIÓN FONDOS DE GARANTÍAS

273001 Siniestros avisados
273002 Riesgos en curso

2790 PROVISIONES DIVERSAS

279004 Reparaciones y renovaciones
279005 Reposición de activos
279011 Contribuciones
279012 Servicios Públicos
279021 Reservas técnicas por servicios de salud autorizados
279022 Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos
279023 Reservas técnicas por incapacidades
279024 Otras reservas técnicas
279090 Otras provisiones diversas

Ahora bien, en términos generales para determinar la cuantía de los Pasivos estimados la Entidad deberá acudir a la valoración mediante avalúos técnicos con la aplicación de metodologías apropiadas a la naturaleza, condiciones y demás elementos del evento objeto de registro contable, a efectos de garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental, sea confiable, relevante y comprensible, apoyándose a su vez en la documentación, políticas, procedimientos y funciones que tenga implementada la Entidad.

c) ¿Las demandas judiciales en curso (trámites) son o no un pasivo contingente?, ¿contablemente cómo se clasifican?, y ¿Cómo se determina cuantitativamente su provisión?

Las demandas judiciales son un pasivo contingente para la Entidad, la cual una vez se conoce la Notificación de la demanda por parte de la Entidad Competente, el Ente Público tomando como base los valores de las pretensiones decretadas en la demanda deberá proceder a efectuar los siguientes registros dentro de sus Estados Contables: registra un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002- Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios

y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

La entidad procederá a efectuar la evaluación del riesgo de la demanda, y si como resultado de ella se obtiene que la contingencia es probable, la Entidad Pública procede a reconocer el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

d) En los balances contables de las entidades territoriales (departamentos y municipios) ¿Cómo se determina cuantitativa y cualitativamente la provisión contable que corresponde a la cartera (deuda) asumida por sus contribuyentes en relación a sus tributos de: ¿impuestos, tasas y contribuciones? Además ¿es obligatorio o no incluirlo en el balance para estos efectos?, de no incluirse ¿cuáles son los efectos contables?, otro aspecto los balances contables de las entidades territoriales, ¿cuál es la autoridad pública competente para verificar el registro contable de ellos?

Las Rentas por Cobrar se reconocen y se revelan en el activo y en los ingresos cuando surjan los derechos para la entidad contable pública, es decir, cuando los contribuyentes presenten las respectivas declaraciones tributarias, o si es del caso, con las liquidaciones oficiales y demás actos administrativos en firme que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención.

De acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, las Rentas por cobrar no son objeto de cálculo y registro de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el Patrimonio, dando de baja la Renta por cobrar, registro que se reflejará en los Estados Contables de la Entidad. Por tal razón en los Estados Contables de la Entidad no se debe incluir ninguna operación correspondiente a provisión por concepto de impuestos, tasas y contribuciones, pero en notas a los estados, informes y reportes contables, se revelará la información relevante sobre el castigo que se efectuó de la cartera.

Las contralorías de los distintos niveles son los organismos que en desarrollo de las auditorías financieras verifican la consistencia de los registros contables y el cumplimiento de la normatividad expedida por la CGN.

CONCEPTO No. 20172000106751 DEL 01-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Ingresos fiscales Cuentas de orden deudoras – Derechos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la renta por cobrar por concepto de impuesto predial, teniendo como soporte la factura liquidada por la Entidad y entregada al sujeto pasivo del impuesto

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Cuentas de orden deudoras – Activos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la cuenta por cobrar por concepto de impuesto predial, teniendo como soporte la factura liquidada por la Entidad y entregada al sujeto pasivo del impuesto

Doctor

BERNEY AUNER GUERRERO

Coordinador NICSP

Alcaldía de Yacuanquer

Yacuanquer- Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500046852, del día 17 de octubre de 2017, en la cual se señala:

“...El Plan General de Contabilidad Pública actual en el numeral 9.1.1.2 Rentas por cobrar, establece “que las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que las originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos”

“Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden hasta tanto queden en firme.”

En este sentido el procedimiento que se ha manejado en el Municipio es la generación y entrega de la factura que liquida el Impuesto predial al iniciar la vigencia fiscal, la misma que se entrega a cada contribuyente. Nuestra inquietud surge si debemos con la expedición de este acto administrativo, que lo constituye la factura de predial como tal, reconocer la renta por cobrar contra el ingreso, tal y como lo menciona la parte final de numeral 9.1.1.2 o esperar a que se lleve a cabo con rigurosidad el proceso para obtener actos administrativos de determinación oficial debidamente ejecutoriados.

Igualmente en el catálogo de cuentas del nuevo Marco habla de que se reconoce la cuenta por cobrar en impuestos por cobrar el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

¿En este sentido y para efectos contables tanto en el Régimen actual como en el nuevo marco normativo podemos reconocer la renta y cuenta por cobrar con la liquidación de la factura de predial entregada a cada contribuyente, en aras de que la contabilidad refleje la realidad económica del Municipio y se conozca los derechos reales de impuestos a cargo de la entidad pública?

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

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

En el marco del entorno jurídico, la Ley 44 de 1990, Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias, en lo relacionado con el impuesto del impuesto predial, en el Capítulo III Opción para los municipios de establecer la declaración anual del impuesto predial unificado a partir de 1991, prescribe:

“Artículo 12º.- Declaración del Impuesto Predial Unificado. A partir del año 1991, los municipios podrán establecer la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, mediante decisión del respectivo concejo municipal. La declaración tributaria se registrá por las normas previstas en el presente capítulo.

(...)

Artículo 16º.- Facultad de eliminar el paz y salvo. Cuando los municipios adopten la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, podrán eliminar el certificado de Paz y Salvo y establecer mecanismos de recaudo total o parcial a través de la red bancaria para dicho impuesto, así como para los impuestos de las corporaciones regionales a que se refiere el Capítulo II de la presente Ley.

Así mismo, el cobro de dichos impuestos podrá efectuarse conjuntamente con los correspondientes a servicios públicos." (Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la firmeza de los actos administrativos, el Código de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011) en el CAPÍTULO VIII, Conclusión del procedimiento administrativo, Artículo 87, Firmeza de los actos administrativos, expresa que éstos quedarán en firme, así:

"1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.

2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.

3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.

4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.

5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo."

Ahora bien, el Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y adoptado mediante la Resolución N° 355 de 2007, establece en los siguientes numerales:

"8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en

que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. Noción. Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

150. Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme.

(...)

9.1.4.1 Ingresos

(...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

273. Los ingresos tributarios corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se clasifican según el hecho generador del tributo y recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo. También pueden clasificarse atendiendo a la jurisdicción a la cual pertenezcan en Nacionales, Departamentales, Distritales y Municipales

(...)

9.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

335. Noción. Las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades. Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes (...)

9.2.1 Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, La Resolución 357 de 2008, Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación en los numerales 3., 3.2 y 3.7, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos: (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

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

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

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

3.7. Soportes documentales.

(...) no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

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

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

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, (...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución N° 193 de 2016, "Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable"; establece:

“3.2.3 Sistema documental

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

(...)

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

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

(...)

3.2.3.1 Soportes documentales

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

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

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

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la

entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial a favor de las corporaciones autónomas regionales y áreas metropolitanas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indica:

”2. REGISTROS CONTABLES EN LOS MUNICIPIOS Y DISTRITOS

Los municipios y distritos reconocerán contablemente la parte del impuesto predial que les corresponde, para lo cual, en el momento de la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, se debita la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y se acredita la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, por el valor que les corresponde como ingresos, sin sobreestimarlos, es decir, deben restar del valor total del impuesto liquidado el valor que equivale al porcentaje, y en el caso de la sobretasa, sólo se reconocerá como ingreso lo correspondiente al impuesto predial.

(...)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su versión 2007.16, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes...”

8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida a las cuentas clasificadas en el Grupo 81-Derechos Contingentes.”

Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las

liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

4105-TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 Activos Contingentes.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El reconocimiento de las rentas por cobrar en aplicación de la Resolución N° 355 de 2007 o de las cuentas por cobrar en aplicación a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones, por concepto de impuesto predial debe efectuarse en el momento en que surjan los derechos de cobro en concordancia con el principio de devengo, es decir, cuando los contribuyentes presenten las respectivas declaraciones tributarias, o si es el caso, con las liquidaciones oficiales u otros actos administrativos propios de la Entidad Contable Pública, siempre y cuando estos queden en firme, es decir, se cumpla cualquiera de los enunciados del artículo 87 de la Ley 1437 de 2011.

En concordancia con lo anterior, no es viable efectuar reconocimiento de derechos e ingresos sin que se hayan materializado los elementos sustantivos que permitan evidenciar las posibilidades de recaudo de los tributos.

Por su parte, el procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual es de obligatorio cumplimiento para las Entidades Contables Públicas, establece que las

gestiones administrativas deben garantizar información contable pública verificable; ello se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos.

Así las cosas, la Entidad es autónoma en determinar los documentos más idóneos para soportar los registros en la contabilidad y facilitar los procesos, tanto contable como de control interno y externo; para el caso particular, se deberá determinar el documento idóneo para el reconocimiento del impuesto predial, puesto que los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados no podrán registrarse contablemente.

Ahora bien, si la denominada factura por usted mencionada tiene carácter vinculante e impositivo para el contribuyente, y por lo tanto se cumplen los preceptos expuestos en los párrafos anteriores, el reconocimiento del derecho se realizará conforme se indica a continuación:

- Aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

Para el momento en que el documento contable se expida, se debe reconocer un derecho contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

En cuanto se hayan cumplido con las condiciones de firmeza se debe reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105- TRIBUTARIOS, por el valor que le corresponda como ingreso por impuesto. Simultáneamente se deben revertir los saldos de las cuentas de orden de derechos contingentes.

- Aplicando el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones

Para el momento en que el documento contable se expida, se debe reconocer un activo contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros activos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

En cuanto se hayan cumplido con las condiciones de firmeza se debe reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105- TRIBUTARIOS, por el valor que le corresponda como ingreso por impuesto. Simultáneamente se deben revertir los saldos de las cuentas de orden de derechos contingentes.

En caso que tal factura no tenga carácter vinculante, sino que sea un mero mecanismo de sugerir una liquidación al contribuyente, no se podrá aplicar el procedimiento contable anteriormente expuesto, por cuanto no da lugar a la existencia de un activo contingente y menos aún al nacimiento de un derecho pleno. En su defecto, se podrá efectuar un registro en cuentas de orden de control, si la entidad lo considera útil, tanto bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente como bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20172000109061 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Deudores Propiedad, planta y equipo Otros activos Ingresos fiscales Gastos de operación Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la prestación del servicio de alumbrado público cuando se ha cedido la administración, operación y mantenimiento mediante un contrato de concesión.

Doctor
CARLOS JULIO CUEVAS CRESPO
Contador
Municipio de Flandes
Flandes - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500052672, del 4 de diciembre de 2017, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“(...) estoy contabilizado en cuentas de orden la inversión y los gastos que ha hecho la concesión para colocar en un buen servicio el alumbrado público del municipio.

El asesor financiero, me dice que no debe ser así, que debo contabilizar es al activo, ingreso y gasto pero sin situación de fondos, debido a que estos ingresos no son del municipio, luego que así quedo en el convenio que hizo la administración”.

CONSIDERACIONES

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

El contrato N° 095, firmado entre el Municipio de Flandes y el Consorcio Alumbrado Flandes, el 3 de abril de 2014, establece:

“CLAUSULA PRIMERA. – OBJETO Y ALCANCE DEL CONTRATO: (...)

“Entregar en concesión la operación del sistema del alumbrado público en el Municipio de Flandes – Tolima; por la cual el concesionario por su cuenta y riesgo realizará la inversión que comprende: la expansión de la infraestructura propia del sistema, la modernización, repotenciación, la reposición de activos, la instalación de los equipos de medición de energía, administración, operación y mantenimiento de la infraestructura del sistema de alumbrado público en las áreas urbana y rural del Municipio”. (...)

CLÁUSULA SEGUNDA – DE LAS OBLIGACIONES DEL CONCESIONARIO:

En virtud de este contrato, el Concesionario se obliga a: 1. Garantizar dentro de los treinta (30) días siguientes a la aprobación de las pólizas, el inicio del mismo. 2. Una vez aprobadas dichas garantías, a recibir dentro de los sesenta días siguientes, toda la infraestructura adscrita a la prestación del servicio público de alumbrado, mediante inventario elaborado por las partes, de lo cual se dejará constancia en acta. 3. A conformar la organización administrativa y técnica requerida para darle cumplimiento a este contrato. 4. Cumplir totalmente y a entera satisfacción del Municipio el objeto del contrato dentro del plazo pactado. 5. Invertir la totalidad de los dineros necesarios en virtud de este contrato en el cumplimiento de su objeto. 6. A desarrollar el objeto del contrato; utilizando recursos propios con materiales adquiridos por el Concesionario de acuerdo con sus conocimientos y bajo su exclusiva responsabilidad, quedando exento el Concedente de asumir obligaciones y compromisos que el Concesionario adquiera por

este concepto con terceros, salvo fuerza mayor o caso fortuito. En los casos de daños o pérdidas, averías ocasionadas intencionalmente por terceros como vandalismo, hurto y destrucción, no son responsabilidad del Concesionario y este último efectuará la reposición de los mismos, pero el CONCEDENTE asumirá el costo de los mismos. 7. Mantener la cobertura, regularidad, continuidad y calidad del servicio durante el plazo de vigencia del contrato. 8. Prestar sus servicios interrumpidamente con el máximo de eficiencia, diligencia, responsabilidad personal y profesional. 9. Utilizar en la prestación del servicio los sistemas y procedimientos adecuados acordes con los avances tecnológicos. 10. A incorporar a la infraestructura de Alumbrado Público, materiales y equipos iguales o superiores en calidad a los ofrecidos en la propuesta en los porcentajes y cantidades exigidos por la propuesta técnica, los cuales deben contar con el certificado RETEI. 11. Reemplazar dentro de los treinta días calendario siguiente al rechazo por el interventor, los elementos material o repuesto defectuosos o incompatibles con el sistema o que sean de baja calidad. 12. Conservar en correcto estado de funcionamiento los equipos ofrecidos o sus equivalentes, mantenerlos en buen estado, reemplazar los aventados y retirados del servicio. 13. Cumplir con los códigos de distribución y operación del sistema eléctrico nacional. 14. Dar su visto bueno al valor mensual de la facturación por el suministro de energía para el alumbrado público. 15. Realizar los planes de información y educación a la comunidad y todas aquellas compañías adicionales que el Concesionario considere oportuno realizar. 16. Dar un trato cortés y amable a los usuarios y atender debidamente todos los reclamos de la comunidad que sean recibidos directamente o a través del concedente, estableciendo los mecanismos internos adecuados para solucionarlos- 17. Adoptar los mecanismos de protección y señalización en las vías públicas durante la ejecución de obras o trabajos para la seguridad de los vehículos y transeúntes. 18. Diseñar e incorporar el sistema de información según especificaciones contenidas en la sección en la sección 580 del RETILAP. 19. Se deberá garantizar a partir de la terminación de la inversión inicial del sistema de alumbrado público una eficiencia como mínimo del 90% en todo el territorio del Municipio Flandes. (...)

CLÁUSULA CUARTA – PLAZO DEL CONTRATO Y ENTREGA DEL SUMINISTRO:

El Concesionario entregará al Concedente los elementos y/o materiales objeto del presente contrato, de acuerdo al programa de inversión, propuesto en los plazos que se detallan en el flujo financiero del proyecto, los cuales no superarán los doce (12) meses contados a partir de la fecha de iniciación del contrato de Concesión. El término de duración de la Concesión se ha establecido en veinticinco (25) años contados a partir de la fecha de suscripción del acta de inicio. (...)

CLÁUSULA NOVENA – REVERSIÓN DE LOS BIENES:

Consiste en la devolución al Municipio de Flandes, de los bienes adscritos al servicio de alumbrado público en correcto estado de funcionamiento al finalizar el término del contrato de concesión. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA – INFRAESTRUCUTRA:

Conforman la infraestructura del alumbrado público, a ser utilizada por el Concesionario, las inversiones realizadas por el concesionario y la infraestructura de alumbrado público entregada por el Municipio al concesionario (...)

Mediante Otro si modificatorio N° 1 al contrato de concesión, modificó las clausulas tercera y décima octava, quedando así:

“(…) CLÁUSULA TERCERA.- DE LAS OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: Son obligaciones del concedente las siguientes: 1. Entregar – a título de Encargo Fiduciario – todos los recursos recaudados por concepto del impuesto de Alumbrado público, a favor del CONCESIONARIO, a una sociedad fiduciaria autorizada y vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia. 2. Suministrar oportunamente la información que requiera el Concesionario para la ejecución del objeto de este contrato. 3. Solicitar el reporte del traslado de recaudos que corresponda al Concesionario, de acuerdo al numeral 1. 4. Designar o contratar el interventor. 5. Firmar un convenio para la facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público (...)

CLÁUSULA DÉCIMA OCTAVA – FORMA Y CONDICIONES DE PAGO: El Concesionario debe constituir un Encargo Fiduciario en virtud del cual manejará todos los recursos del recaudo del impuesto de Alumbrado Público. El Municipio de Flandes – Tolima garantizará transfiriendo el total del recaudo por concepto de impuesto de alumbrado público al ENCARGO FIDUCIARIO que se constituya por parte del CONCESIONARIO. El Encargo Fiduciario en virtud del contrato suscrito realizará los pagos de consumo de energía del sistema de alumbrado público, facturación y recaudo, gastos del encargo fiduciario y comités técnicos, interventoría, Contrato de Concesión alumbrado público los cuales corresponden a la ejecución de sus labores en lo relacionado con CINV (COSTO DE INVERSIÓN INICIAL) y CAOYM (COSTOS DE ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO) más la indexación del IPP mensual, y demás costos asociados con la prestación del servicio a que dé lugar (reposición de infraestructura, expansiones y/o ampliaciones, modernización y otros), los excedentes se invertirán en el sistema de alumbrado público del Municipio de Flandes – Tolima”.

Sobre el procedimiento contable a aplicar cuando un municipio cede la operación y mantenimiento del servicio de alumbrado público a otra entidad mediante contrato de

concesión, la CGN emitió el concepto con número de radicado 20142000009491, el día 08 de abril de 2014, dirigido a la doctora Marlen Rodríguez, de la Alcaldía Municipal de Guadalajara de Buga, en donde se indicó:

“El cobro por el servicio de alumbrado público a los habitantes del Municipio de Guadalajara de Buga es un impuesto, autorizado y aprobado por el Concejo Municipal que debe reconocerse contablemente como un Ingreso tributario del Municipio. De conformidad con el contrato de concesión celebrado por el ente territorial y ENELAR S.A. E.S.P., pueden identificarse los siguientes hechos económicos:

1- Bienes entregados al concesionario.

Cuando el contrato de concesión prevé que el Municipio entregará la infraestructura del alumbrado público; los bienes entregados que el Municipio tenía registrados en el grupo 16 de Propiedades, planta y equipo, deben reconocerse en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

2- Causación del impuesto de alumbrado público.

En aplicación del Principio de devengo o causación, debe reconocerse en la contabilidad del Municipio el ingreso por concepto del impuesto por el servicio de alumbrado público, para lo cual debitará la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, con crédito en la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

3- Recaudo del impuesto sobre el servicio de alumbrado público por parte de Empresas de servicios públicos.

De acuerdo con los términos del contrato de concesión, como el recaudo del impuesto lo realiza EPSA E.S.P., con la información que esta entidad suministre, el Municipio debe reconocer un débito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

Por su parte la Empresa de servicios públicos, de carácter público que efectúe el recaudo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 290502-Impuestos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

4- Giro de los recursos a la Fiduciaria por parte de la empresa recaudadora.

El recaudo del impuesto por parte de las Empresas de servicios públicos, de carácter público, depositado en la Fiduciaria a favor del CONCESIONARIO, será registrado mediante un débito en la subcuenta 290502-Impuestos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la información suministrada por la empresa recaudadora, sobre el giro de los recaudos a la Sociedad Fiduciaria, el Municipio de Guadalajara de Buga registrará un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

5- Causación en el Municipio de la prestación del servicio de energía por parte de ENELAR y obras de infraestructura capitalizables realizadas con cargo al impuesto.

El Municipio debe reconocer el importe por la prestación del servicio de alumbrado público y reconocer el costo relativo a la expansión, repotenciación y modernización y demás obras capitalizables por el crecimiento de la infraestructura, que con cargo a los recursos provenientes del impuesto de alumbrado, desarrolla el CONCESIONARIO o sea la Empresa ENELAR E.S.P.

Para lo anterior, reconocerá como un gasto el valor del servicio, por tratarse de un servicio comunitario a cargo del Municipio conforme a lo señalado por el Decreto 2424 de julio 18 de 2008, mediante un débito en la subcuenta 521115-Servicios públicos, de la cuenta 5211-GENERALES, un débito en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS por la ampliación capitalizable de la infraestructura y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, para reconocer el valor de las acreencias con ENELAR E.S.P.

Por su parte ENELAR E.S.P. reconocerá los derechos relativos a los mismos conceptos, con cargo al Municipio, el ingreso por la prestación del servicio de energía y los pasivos por los costos incurridos en las adquisiciones de bienes y servicios asociados a la expansión, repotenciación y modernización y demás obras capitalizables derivadas del fortalecimiento de la infraestructura que le pertenece al Municipio y que son financiadas con el impuesto de alumbrado público.

6- Pago de la prestación del servicio público de energía por parte de la Fiduciaria.

Una vez la Fiduciaria gire los recursos a la Empresa ENELAR E.S.P., el Municipio debe reconocer un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, disminuyendo así los derechos registrados, según las condiciones acordadas en los contratos.

7- Gastos por administración de la fiducia.

Cuando el Municipio actúa como fideicomitente, reconocerá los gastos por administración de la Fiducia en la subcuenta 580526-Administración de fiducia, de la cuenta 5805-FINANCIEROS y su contrapartida corresponderá a la modalidad acordada para realizar el pago respectivo”.

CONCLUSIONES

De acuerdo al contrato de concesión firmado por el Municipio, éste deberá realizar los siguientes registros contables:

- Entrega de la infraestructura para su administración, operación y mantenimiento al concesionario

La entidad contable pública que entrega los bienes debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros Activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576- Otros activos o 324077-Otros activos, de la cuenta 3115- SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

- Causación del ingreso por el impuesto de alumbrado público

En aplicación del Principio de devengo o causación, debe reconocerse en la contabilidad del Municipio el ingreso por concepto del impuesto por el servicio de alumbrado público,

para lo cual debitará la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, con crédito en la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

- Giro de los recursos a la Fiduciaria

Una vez el Municipio realice el recaudo de los recursos por impuesto de alumbrado público y sean girados a la Fiduciaria, registrará un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Causación en el Municipio de la prestación del servicio de energía por parte del concesionario

El Municipio debe reconocer el importe por la prestación del servicio de alumbrado público que con cargo a los recursos provenientes del impuesto de alumbrado público desarrolla el concesionario, registrando un gasto por el valor del servicio mediante un débito en la subcuenta 521115-Servicios públicos, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, para reconocer el valor de las acreencias con el concesionario.

- Pago de la prestación del servicio público de energía por parte de la Fiduciaria.

Una vez la Fiduciaria gire los recursos al concesionario, el Municipio debe reconocer un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, disminuyendo así los derechos registrados, según las condiciones acordadas en los contratos.

- Gastos por administración de la fiducia.

Cuando el Municipio actúa como fideicomitente, reconocerá los gastos por administración de la Fiducia en la subcuenta 580526-Administración de fiducia, de la cuenta 5805-FINANCIEROS y su contrapartida corresponderá a la modalidad acordada para realizar el pago respectivo.

CONCEPTO No. 20172000109081 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales Transferencias Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento, giro y legalización de los ingresos adicionales por concepto de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

Doctor

LEÓN ALEJANDRO PÉREZ QUINTERO

Profesional universitario

Departamento de Antioquia

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500051822, del día 23 de noviembre de 2017, en la cual se señala:

“Asunto: Consulta Tratamiento Contable para el Giro y / o Legalización de recursos a la Entidad

Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud - ADRES

(...) cuales son los pasos que el Departamento de Antioquia debe realizar contablemente para el reconocimiento, giro y legalización de los recursos recaudados del Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado a la entidad Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud - Adres, los cuales serán destinados a financiar el aseguramiento en Salud, de acuerdo con lo establecido en el Decreto 1684 del 17 de octubre de 2017.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 223 del 20 de diciembre de 1995, emitida por el Congreso de Colombia, “Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.”, establece en los siguientes artículos:

“CAPITULO IX

Reglamentado por el Decreto Nacional 2903 de 2006

IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

ARTICULO 207. Hecho Generador. Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos.

ARTICULO 208. Sujetos Pasivos. Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

ARTICULO 209. Causación. En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

(...)

ARTICULO 210. Base Gravable. (...) precio de venta al detallista, en la siguiente forma:

a) Para los productos nacionales, el precio de venta al detallista se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo;

(...)

ARTICULO 211. Tarifa. (...) La tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado es del 55%.

(...)

A partir del 1 de enero de 1996 el recaudo del impuesto de que trata este párrafo será entregado a los departamentos y el Distrito Capital con destino a cumplir la finalidad del mismo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CAPITULO X

DISPOSICIONES COMUNES AL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES Y AL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

ARTÍCULO 213. PERIODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO DE LOS IMPUESTOS. El período gravable de estos impuestos será quincenal.

Los productores cumplirán quincenalmente con las obligaciones de declarar ante las correspondientes Secretarías de Hacienda Departamentales o del Distrito Capital, según el caso, o en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los cinco, (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada período gravable. La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior. Los productores pagarán el impuesto correspondiente en las Tesorerías Departamentales o del Distrito Capital, o en las instituciones financieras autorizadas, simultáneamente con la presentación de la declaración. Sin perjuicio de lo anterior los departamentos y el Distrito Capital podrán fijar en cabeza de los distribuidores la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto correspondiente, ante los organismos y dentro los términos establecidos en el presente inciso.

(...)

Las declaraciones mencionadas se presentarán en los formularios que para el efecto diseñe la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.” (Subrayados fuera de texto)

(...)

Por su parte, la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, emitida por el Congreso de la República, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”, establece:

“CAPÍTULO III.

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

216

IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO.

ARTÍCULO 347. TARIFAS. Modifíquese el artículo 211 de la Ley 223 de 1995, así:

Artículo 211. (...) A partir del año 2017, las tarifas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado serán las siguientes:

1. Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos, \$1.400 en 2017 y \$2.100 en 2018 por cada cajetilla de veinte (20) unidades o proporcionalmente a su contenido.
2. La tarifa por cada gramo de picadura, rapé o chimú será de \$90 en 2017 y \$167 en 2018.

Las anteriores tarifas se actualizarán anualmente, a partir del año 2019, en un porcentaje equivalente al del crecimiento del índice de precios al consumidor certificado por el DANE más cuatro puntos. (...).

PARÁGRAFO. Los ingresos adicionales recaudados por efecto del aumento de la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos serán destinados a financiar el aseguramiento en salud.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 1684 del 17 de octubre de 2017, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, “Por el cual se adiciona el Capítulo 6, Título 1, Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria”, prescribe:

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1°. (...)

"Artículo 2.2.1.6.3. Determinación y distribución del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Para efectos de determinar los ingresos adicionales que se generen a partir del 1 ° de enero de 2017 por el aumento de la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que serán destinados a financiar el aseguramiento en salud y mantener las destinaciones de dicho impuesto, anteriores a la Ley 1819 de 2016, los departamentos y el Distrito Capital deberán aplicar el siguiente procedimiento:

1. Identificar el total de ingresos, en cada mes del año 2016, por concepto del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, incluyendo el porcentaje con destino al deporte. Este valor no debe incluir el recaudo de la sobretasa al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

2. A partir del 1° de enero de 2017, el recaudo mensual de 2016 se actualizará acumulativamente cada año, incrementándolo con la variación del índice de Precios al Consumidor- IPC certificado por el DANE para el año inmediatamente anterior.

En adelante, el valor así actualizado mantendrá la misma destinación prevista para estos recursos en la vigencia 2016. ,

3. A partir del 1° de enero de 2017, los ingresos adicionales destinados a financiar el aseguramiento en salud serán el resultado de restar del total recaudado para cada mes el valor del numeral segundo.

Cuando la diferencia sea negativa el resultado se disminuirá del siguiente o siguientes giros, si resulta necesario.

4. El giro de estos recursos lo deberán realizar dentro de los quince (15) primeros días hábiles de cada mes los Departamentos y el Distrito Capital a la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES.

Los recursos acumulados entre el 1° de enero de 2017 y la entrada en vigencia del presente decreto, resultantes de realizar el cálculo mencionado en el numeral tercero, serán girados a la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES en el primer giro de recursos a realizarse.

Ahora bien, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, prescribe en los siguientes numerales:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. **Noción.** Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

150. Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme.

(...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

(...)

9.1.4.1 Ingresos

(...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme." (Subrayados fuera de texto)

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

"13 RENTAS POR COBRAR

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, por concepto de ingresos tributarios, directos e indirectos, nacionales o territoriales, determinados en las disposiciones legales, por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

4105-TRIBUTARIOS

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

5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos

establecidos en el presupuesto que se entregan sin contraprestación a entidades del país o del exterior, públicas o privadas. Los registros que se realicen en esta cuenta corresponden a los valores que se encuentran en la etapa de obligación de la ejecución presupuestal y no sobre la base de estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 54-Transferencias.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El reconocimiento de las rentas por cobrar por concepto de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, debe efectuarse en el momento en que surjan los derechos de cobro en concordancia con el principio de devengo, es decir, cuando los contribuyentes presenten las respectivas declaraciones tributarias, o si es el caso, con las liquidaciones oficiales u otros actos administrativos propios de la Entidad Contable Pública, siempre y cuando estos queden en firme, es decir, se cumpla cualquiera de los enunciados del artículo 87 de la Ley 1437 de 2011.

Así las cosas, una vez queden en firme las liquidaciones oficiales de dicho impuesto, se procede a su causación, para esto, la Empresa deberá registrar el derecho y el ingreso por concepto de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco debitando la subcuenta 130522-Impuesto al consumo de tabaco y cigarrillos de la cuenta 1305- VIGENCIA ACTUAL y acreditando la subcuenta 410522-Impuesto al consumo de tabaco y cigarrillos de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS. El recaudo se registra mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 –DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130522-Impuesto al consumo de tabaco y cigarrillos de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

Ahora bien, la Ley 1819 de 2006 modifica la tarifa establecida en la Ley 223 de 1995 del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, aumentándola. Por lo tanto con el cambio de tarifa se generan ingresos adicionales, los cuales serán destinados a financiar la salud.

Considerando lo anterior, el Decreto 1684 de 2017, establece el procedimiento para que los departamentos y el Distrito Capital determine, del monto total del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, el valor correspondiente a los ingresos adicionales; así mismo establece, que dichos ingresos adicionales deberán ser girados a la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud – ADRES.

En este sentido, el Departamento de Antioquia deberá proceder a registrar el ingreso adicional como una transferencia, para esto efectuará el siguiente registro contable: un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

El giro se registra mediante un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 –DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000791 del 16-01-2017

20172000000791 del 16-01-2017

20172000022641 del 05-04-2017

1.4. DEUDORES

CONCEPTO No. 20172000000191 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Ajuste y castigo de cartera por depuración contable.

Doctora
MÓNICA ROCÍO SALAS CORSO
Contadora
Corporación Autónoma Regional de Santander
San Gil Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007541-2, del 16 de noviembre de 2016, en la cual en relación con la depuración del saldo de deudores consulta:

¿Si el proceso para depurar los saldos existentes en contabilidad por concepto de multas, que en algunos casos fueron causadas a nombre del representante legal y posteriormente fueron pagadas o canceladas con el NIT de la Empresa o causadas con el NIT de la Empresa y afectadas en el momento del pago contra el NIT de la Empresa, así como la depuración por prescripción de la obligación, corresponde a un ajuste de cartera u obedece a un castigo de cartera, y si la cuenta contable a utilizar es la 4815 o la 3208?, ¿Contablemente se puede o debe retirar de la contabilidad las deudas no recuperables y cómo sería el procedimiento a seguir?”

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1066 de 2006 por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, señala:

“Artículo 2.

1. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE TENGAN CARTERA A SU FAVOR. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.

3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad. (...)

“Artículo 5. (...)

Parágrafo 2. FACULTAD DE COBRO COACTIVO Y PROCEDIMIENTO PARA LAS ENTIDADES PÚBLICAS. Establece: Los representantes legales de las entidades a que hace referencia el presente artículo, para efectos de dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, quedan facultados para dar aplicación a los incisos 1° y 2° del artículo 820 del Estatuto Tributario. (...)

Artículo 8°, Modificó el inciso 2o del artículo 817 del Estatuto Tributario, el cual quedó así: “La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte”. (...)

Artículo 17. Lo establecido en los artículos 8° y 9° de la presente ley para la DIAN, se aplicará también a los procesos administrativos de cobro que adelanten otras entidades públicas. Para estos efectos, es competente para decretar la prescripción de oficio el jefe de la respectiva entidad”.

La Resolución N° 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, prescribe:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. ...

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

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

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

3.7. Soportes documentales.

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

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

De otra parte, el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, prescribe:
(...)

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

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

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos (...)

9.1.1.3 Deudores

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de

este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, ... (...)

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

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

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables. (...)

9.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio

9.1.3.1 Hacienda pública

253. Noción. La Hacienda pública está constituida por los recursos destinados para la creación y desarrollo de las entidades contables públicas del sector central de los niveles nacional y territorial; además de las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.

254. El capital fiscal representa los recursos destinados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos

de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables. (...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

9.1.4.4 Costos de producción

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

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de procedimientos del RCP, describe:

(...)

1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO

Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal. (...)

1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR).

Representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores.

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

(...)

3208 CAPITAL FISCAL

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de las obligaciones reclasificadas de la cuenta 3255-Patrimonio Institucional Incorporado, al inicio del período contable.
- El valor reclasificado de la cuenta 3270-Provisiones, Depreciaciones y Amortizaciones (Db), al inicio del período contable.
- El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago. (...)

5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES

Representa el valor de las estimaciones que debe efectuar la entidad contable pública para cubrir contingencias de pérdida como resultado del riesgo de incobrabilidad de los deudores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1480-Provisión para Deudores (Cr).

5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, y de conformidad con la característica cualitativa de la información contable pública de la Razonabilidad y con el principio de Devengo o Causación, debe darse cumplimiento a los criterios establecidos en la normatividad contable referente a los derechos incobrables, y a la depuración contable de la cartera de la Entidad; adelantando las gestiones administrativas y de control que sean necesarias para verificar que los saldos reconocidos en el Grupo 14-DEUDORES representan derechos ciertos de cobro.

La Corporación, como Entidad del Gobierno General, debe provisionar los deudores y afectar el gasto, si los deudores están asociados a la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, en tanto que, los deudores que no estén asociados a la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, no son objeto de provisión, para éstos cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se debe afectar directamente el patrimonio.

Si se requiere provisionar la cartera, la entidad debita la subcuenta respectiva de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR).

Tratándose de los derechos de cobro que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva o respecto de las cuales no es posible ejercer su cobro, por cuanto opera alguna de las causales a que se refiere el Numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 de 2008, la entidad deberá dar de baja de la contabilidad los saldos de deudores y la respectiva provisión reconocida previamente, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO ó en la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 14-DEUDORES. La diferencia; si existiere, deberá reconocerse afectando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Cuando el derecho de deudores no es objeto de provisión, como es el caso de las multas, y se haya extinguido por causas diferentes a cualquier forma de pago, se debe afectar directamente el patrimonio, mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la

cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta y cuenta, del grupo 14-DEUDORES.

La Entidad debe conservar los documentos idóneos que soporten la depuración contable de la cartera con el fin de responder las inquietudes, observaciones o hallazgos realizados por los organismos de control.

De otra parte, el procedimiento a realizar para depurar los saldos existentes en contabilidad por concepto de multas causadas a nombre del representante legal y posteriormente pagadas o canceladas con el NIT de la Empresa o viceversa, corresponde a un ajuste contable efectuando los cruces entre los diferentes auxiliares que guardan la compensación entre sí.

CONCEPTO No. 20172000000261 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depuración de cuentas por cobrar sin soportes

Doctor
HÉCTOR URREGO PÉREZ
Tesorero General
Inder Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500060432 , el día 05 de septiembre de 2016, en la cual consulta:

“...el Inder de Medellín durante las vigencias de 2008 a 2011 entrego avances de recursos a dos empleados de carrera administrativa para cumplir una misión determinada en algunos municipios de Antioquia, estos se registraron en la cuenta 14201101 con las respectivas cédulas de cada uno, de acuerdo al procedimiento 8 días terminado la misión deberían legalizar los gastos incurridos con los respectivos documentos soportes y devolver los recursos que les sobren vía consignación a una cuenta de la institución.

En el año 2011 hubo cambio de tesorero, el que entro nuevo encontró unas carpetas y documentos de algunos avances, los mismos que hizo entrega al área contable para el respectivo asiento de los mismos, pero ya estos no tenían disponibilidad presupuestal porque las vigencias ya habían expirado imposibilitando el respectivo asiento; en el año 2012 se pensiono la contadora y la que ingreso no hizo el debido empalme documental con la saliente de tal forma que los documentos que soportaban la legalización de los avances de los dos empleados se perdieron sin asentarlos.

En varias ocasiones la Contraloría ha requerido al tesorero para que cobre los respectivos saldos a los empleados pero dichos empleados ya legalizaron y realizaron la respectiva devolución de los recursos que les sobró y estos están registrados en la contabilidad con recibos de caja. Las preguntas son:

1-Que debe hacer el Inder de Medellín para dar de baja y sanear esos saldos teniendo en cuenta que los documentos que soportan los gastos se perdieron?

2- En que norma se soportan las acciones que pueda tomar la Institución?

3- Que debe hacer el Tesorero para darle respuesta a los hallazgos con alcance fiscal a la Contraloría General de Medellín por este tema?

4-Que acción se puede tomar con los empleados? y con las contadoras salientes y entrantes que perdieron los documentos?"

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

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría general de la Nación, entre otras: "Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación". (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con el Control Interno en las entidades públicas, la Ley 87 de 1993, establece:

"Artículo 1º.- Definición del control interno. Se entiende por control interno el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de

acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.(...)

Artículo 2º.- Objetivos del sistema de Control Interno. Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales:

- Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que lo afecten;
- Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;
- Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad;
- Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;
- Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;
- Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos;
- Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;

Artículo 3º.Características del Control Interno. Son características del Control Interno las siguientes: (...)

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

(...) **Artículo 6º.-** Responsabilidad del control interno. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Contaduría General de la Nación, expidió la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se establece el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación y, sobre el tema consultado, señala:

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

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

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

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

3.7. Soportes documentales.

(...) no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

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

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

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

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.” (Subrayados fuera de texto)

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

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

Igualmente, la norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, contenidas en el Marco Conceptual del R.C.P, señala:

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

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

Los párrafos 337, 338, 339, y 341 del Régimen de Contabilidad Pública, sobre las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, señalan:

“9.2 Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

335 Noción (...) Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, la oficialización de los libros de contabilidad, la clasificación de los documentos soporte, y la elaboración de los comprobantes de contabilidad, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para los efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que lo requieran. (...) (Subrayado fuera del texto)

9.2.1 Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos. (Subrayado fuera de texto)

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican

operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.

9.2.2 Comprobantes de contabilidad

339. Noción. Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se resumen las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales de la entidad contable pública y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Deben elaborarse en castellano con base en los documentos soporte, indicando la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, cuentas afectadas, personas que los elaboran y autorizan y numerarse en forma consecutiva y continua; su codificación se hará de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas. (Subrayados fuera de texto)

(...)

341. **Los comprobantes deben incorporar información de máximo un mes**, por medios manual, mecánico o electrónico y conservarse de manera que sea posible su verificación posterior. Podrán agrupar o resumir varias operaciones realizadas por las diversas áreas de la entidad contable pública. (...)

352. El representante legal o quien haga sus veces, o el servidor público responsable de la tenencia, conservación y custodia, denunciarán ante las autoridades competentes la pérdida o destrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. En este caso deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, en un período que no podrá exceder de seis (6) meses. Para la reconstrucción se tomarán como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes.”(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1.

1- ¿Que debe hacer el Inder de Medellín para dar de baja y sanear esos saldos teniendo en cuenta que los documentos que soportan los gastos se perdieron?

Le corresponde a la Entidad atender la regulación sobre Control Interno Contable, la cual establece que permanentemente las entidades deben adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de los estados contables, cuando presente bienes, derechos y obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando distorsionen los resultados del período, proceso dentro del cual deben adoptarse las medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo con el fin de garantizar la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental.

Ahora bien, los documentos soporte, comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. El Plan General de Contabilidad Pública, establece que si existe evidencia de la pérdida de dichos soportes, el representante legal o el servidor público responsable de la tenencia, conservación y custodia, debe denunciar ante las autoridades competentes este hecho y debe ordenar de inmediato la reconstrucción de la información.

Para la reconstrucción, se debe tomar como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte validos preexistentes, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes.

Un proceso de depuración de saldos pendientes de cobro, no solo consiste en la simple eliminación, razón por la cual, el Inder debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de identificar las causas de la perdida de los documentos, utilizando mecanismos alternos de comprobación tales como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los soportes documentales correspondientes.

Si adelantada la gestión anterior, no se logra recuperar la documentación, la entidad deberá conformar un expediente que contenga los papeles de trabajo elaborados en la investigación, los cuales servirán de soporte para la depuración contable de los saldos contables, determinación que debe adoptarse mediante un acto administrativo suscrito por la autoridad competente al interior de la entidad.

Es de anotar, que si efectuadas todas las investigaciones respectivas, se constituyen responsabilidades, es asunto propio del orden administrativo y fiscal, pues ello no deviene de la regulación contable.

Pregunta 2.

2- ¿En qué norma se soportan las acciones que pueda tomar la Institución?

La baja de cuentas, para la depuración de la información contable, actualmente se sustenta en Resolución N° 357 de 2008 que incorpora el Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que establece: “3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, 3.11 Comité técnico y de sostenibilidad contable y 3.13 Actualización permanente y continuada, según apliquen a las situaciones particulares.

Pregunta 3 y 4.

3- ¿Que debe hacer el Tesorero para darle respuesta a los hallazgos con alcance fiscal a la Contraloría General de Medellín por este tema?

4- ¿Que acción se puede tomar con los empleados y con las contadoras salientes y entrantes que perdieron los documentos?

La Contaduría General de la Nación no tiene competencia legal, disciplinaria ni funcional, para determinar las acciones que debe el tesorero para dar respuesta a los hallazgos de la Contraloría, ni lo pertinente a las acciones contra los funcionarios que perdieron los documentos. Puesto que no es una definición de orden contable, corresponde a aspectos propiamente administrativos y legales del Inder.

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

Si se evidencian problemas de comportamiento ético de alguna(s) de la(s) persona(s) que han ejercido el cargo de contador, tal circunstancia debe ponerse en conocimiento de la Junta Central de Contadores Públicos, órgano disciplinario de la profesión.

CONCEPTO No. 20172000000551 DEL 11-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Registros contables por devolución del IVA causado en la ejecución de recursos del Sistema General de Regalías.

Doctora
MARIA ELIZABETH ZULUAGA
Profesional Universitario
Colegio Mayor del Cauca
Popayán

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20165500075152 de fecha 17 de noviembre de 2016, en la cual consulta lo siguiente:

El Colegio Mayor del Cauca es ejecutor de un Proyecto de Investigación y desarrollo de la planificación urbana sostenible en el Cauca, con recursos del Sistema General de Regalías, de los cuales se han realizado pagos por adquisición de bienes y servicios gravados.

Manifiesta que la entidad solicitó la devolución del IVA ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), razón por la cual solicita se le indique si los recursos reintegrados por la DIAN los pueden incorporar al patrimonio de la Entidad o cual es el procedimiento para registrarlos en la contabilidad.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

La doctrina contable pública expidió el concepto No.CONCEPTO N° 116474 de 2008 mediante el cual señaló el procedimiento contable para la Devolución del IVA en las instituciones educativas, el cual en las conclusiones, señaló:

“1. El reconocimiento contable de la devolución del IVA a las Instituciones Educativas se realiza de la siguiente manera: en el momento de la adquisición de bienes y servicios se registra un débito en la subcuenta que identifique el activo o gasto de que se trate, así

como la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, subcuenta 147066-DEVOLUCIÓN DE IVA PARA ENTIDADES DE EDUCACIÓN SUPERIOR, utilizando como contrapartida la cuenta y subcuenta, según corresponda, del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, teniendo en cuenta que desde el momento de la adquisición del bien o servicio, la Institución de Educación Superior tiene el derecho de cobrar a la DIAN el valor cancelado por concepto de IVA, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos.” (...) (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, para el reconocimiento contable de la ejecución de recursos del Sistema General de Regalías, la CGN ha expedido varios conceptos entre otros, el No. 20152000045481 del 14-12-15, el cual en las conclusiones, con relación a la ejecución de estos recursos por parte de terceros, concluyó lo siguiente:

(...) en su calidad de ejecutor de estos recursos, con la recepción de los recursos contabilizará este hecho, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301 - En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, tratándose de recursos que le fueron asignados a la entidad para la ejecución de un convenio, las partes deberán definir si el valor devuelto por la DIAN deberá ser reintegrado al convenio y ejecutarse para el fin previsto en el acuerdo contractual, o si este valor debe ser devuelto al propietario de los recursos.

Como consecuencia de lo anterior, si con la adquisición de bienes y servicios con recursos del convenio, la entidad de educación superior establece que de conformidad con las disposiciones legales tiene el derecho a solicitar a la DIAN el valor del IVA, y que los mismos se reintegrarán al proyecto, los registros contables serán los siguientes:

- Con la ejecución de los recursos, registrará un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor de los bienes y servicios adquiridos, y un débito a la subcuenta 147066-DEVOLUCIÓN DE IVA PARA ENTIDADES DE EDUCACIÓN SUPERIOR utilizando como contrapartida la cuenta y subcuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, según corresponda por el valor a pagar al proveedor de los bienes y servicios y a la DIAN por concepto del valor del IVA.
- Una vez devueltos los recursos por parte de la Dian se debita por este valor la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 147066-DEVOLUCIÓN DE IVA PARA ENTIDADES DE EDUCACIÓN SUPERIOR.

De acuerdo con lo expuesto, por el valor del IVA causado no se ha disminuido la subcuenta de recursos recibidos en administración, y los mismos quedan disponibles en las cuentas de bancos, para ser ejecutados o para reintegrar al propietario.

En el evento que los recursos objeto de devolución por parte de la DIAN deban ser reintegrados al propietario de los mismos, se debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el respectivo reintegro al beneficiario o ejecución dentro del objeto mismo del contrato.

CONCEPTO No. 20172000004991 DEL 17-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Propiedades, planta y equipo Otros activos Cuentas por pagar Otros ingresos Gasto público social

SUBTEMAS	<p>Tratamiento contable del 2% destinado para el seguimiento de los recursos asignados a los proyectos financiados con la línea de redescuento con tasa compensada.</p> <p>Tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios interadministrativos de Gerencia integral de proyectos.</p>
-----------------	--

Doctor

IVAN DAVID BORRERO HENRIQUEZ

Subdirector de finanzas y presupuesto

Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550008227-2, del 28 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“Primer Caso. Tasa Compensada

Antecedentes: El artículo 250 de la Ley 1450 de 2011, por medio de la cual se expide El Plan Nacional de Desarrollo, establece que el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial (hoy Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio) es el competente para evaluar y viabilizar los proyectos del sector de agua potable y saneamiento básico que soliciten apoyo financiero de la Nación y sus entidades públicas o descentralizadas a través del mecanismo que defina.

El Decreto 1150 de 2014, establece una línea de redescuento con tasa compensada de la Financiera de Desarrollo SA. FINDETER. Los recursos se destinarán a la financiación de inversiones relacionadas con estudios y diseños, construcción, reconstrucción, reparación, interventoría, mejoramiento, ampliación y equipamiento en el sector de agua y saneamiento básico.

El Decreto 3411 de 2009 en su artículo 3 establece que la entidad que viabilice los proyectos de financiación con la tasa compensada de FINDETER, será la responsable de la supervisión de los mismos.

El Decreto 1300 de 2014, decreta: La Financiera de Desarrollo Territorial S.A. FINDETER ... podrá ofrecer una línea de redescuento con tasa compensada destinada a financiamiento de toda las inversiones relacionadas con el sector de Agua y Saneamiento Básico, o

aquellos nuevos planes, programas o políticas que se implementen por el Gobierno Nacional el sector de Agua y Saneamiento Básico...” Así mismo, en su artículo 8 decreta que el otorgamiento de la viabilidad técnica y financiera estará a cargo del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, quien establecerá los mecanismos que permitan realizar el seguimiento de los recursos asignados a los proyectos financiados con la línea de redescuento con tasa compensada, así como el cumplimiento de las condiciones de la misma, y efectuar el control y seguimiento de los beneficiarios.

Mediante Resolución 0016 de 2015, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, en su artículo 10 resuelve: “El seguimiento de los proyectos de tasa compensada lo efectuará el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a través de la Dirección de Programas del Viceministerio de Agua y Saneamiento, para tal efecto el proyecto deberá contemplar un rubro del 2% destinado para tal fin”. El MVCT podrá suscribir los documentos contractuales y/o convencionales que resulten necesarios para cumplir con las labores de seguimiento y para la materialización del esquema previsto en el presente artículo.

“Los recursos previstos en el plan financiero del proyecto serán recaudados por FINDETER en el primer desembolso del crédito y administrados en un instrumento fiduciario, a favor del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio para efectuar las labores previstas en la guía adoptada mediante el artículo 16 de la Resolución 379 de 2012 o la norma que la modifique, sustituya y/o derogue” (Negrilla fuera del texto)

El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio suscribió el contrato 438 de 2015, el cual contiene dentro de las obligaciones de FINDETER... “16) Ordenar que el 2% de seguimiento de los planes financieros de los proyectos beneficiarios de los recursos de la tasa compensada, sean girados al patrimonio autónomo determinado para la ejecución del presente contrato, y así mismo, instruir al mismo para la contratación del personal indicado por el Ministerio”. PARAGRAFO: Estos recursos serán administrados en una subcuenta que defina el Patrimonio Autónomo para dichos recursos y FINDETER se remunerará de acuerdo a lo establecido en el numeral b de la cláusula cuarta del presente contrato para la actividad de Gestión Relacionada con el Rubro de Seguimiento a cargo del Ministerio, correspondiente al 2%”

Consulta: Según lo expuesto, ¿Cuál es el registro contable del 2% destinado para el seguimiento de los recursos asignados a los proyectos financiados con la línea de redescuento con tasa compensada?

Segundo caso: Operaciones recíprocas — diferencias recursos entregados en Administración.

El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio ha suscrito contratos y/o convenios interadministrativos, en desarrollo de la política del Gobierno Nacional, los cuales se han venido registrando como Recursos Entregados en Administración y Derechos en Fideicomiso, para el caso de FINDETER y FONADE.

De la información contable pública reportada por FONADE — Operaciones Recíprocas, se presentan diferencias que son justificadas por dicha entidad, en los siguientes términos:

“... en razón a las características inherentes al negocio de Gerencia de Proyectos, es claro que siempre se presentarán diferencias lógicas entre los saldos reportados por FONADE y los reportados por los clientes, como sucede en este caso con los firmados con el MINISTERIO DE VIVIENDA CIUDAD Y TERRITORIO - las diferencias presentadas obedecerán a la causación de rendimientos, los cuentas por pagar de contratos derivados pendientes de desembolso a proveedores y anticipos entregados no legalizados, generando constantemente partidas conciliatorias que solo se extinguían una vez FONADE culmine el proyecto y legalice y entregue los productos al cliente en su totalidad”.

De lo anterior se derivan registros contables en FONADE, los cuales son desconocidos por el Ministerio, que generan diferencias en la información contable por operaciones recíprocas.

Consulta: De acuerdo con lo expuesto anteriormente, ¿cuál debe ser el manejo contable para el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, sobre estos conceptos?”

CONSIDERACIONES

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

CONSIDERACIONES SOBRE EL PRIMER CASO. TASA COMPENSADA

La Resolución Nº 0016 “Por la cual se definen los requisitos para la valuación, aprobación y seguimiento de proyectos de la línea de tasa compensada para el sector de agua potable y saneamiento básico”, emitida por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio - MVCT, establece:

“ARTÍCULO 10.- SEGUIMIENTO: El seguimiento de los proyectos de tasa compensada lo efectuará el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a través de la Dirección de Programas del Viceministerio de Agua y Saneamiento, para tal efecto el proyecto deberá contemplar un rubro del 2% destinado para tal fin.”

Los recursos previstos en el plan financiero del proyecto serán recaudados por Findeter en el primer desembolso del crédito y administrados en un instrumento fiduciario, a favor del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio para efectuar las labores previstas en la Guía adoptada mediante el artículo 16 de la resolución 379 de 2012 o la norma que la modifique, sustituya y/o derogue.

PARÁGRAFO: El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y FINDETER podrán suscribir los documentos contractuales y/o convencionales que resulten necesarios para cumplir con las labores de seguimiento y para la materialización del esquema previsto en el presente artículo.” (Subrayados fuera del texto).

Entre el MCVT y la Financiera del desarrollo Territorial S.A. – FINDETER firmaron el contrato interadministrativo N° 438 de 2015, del cual se rescata lo siguiente:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO El objeto del presente contrato interadministrativo es la prestación del servicio de asistencia técnica y administración de recursos para la contratación de proyectos integrales que incluyen, entre otras actividades, las obras, interventorías, consultorías, diseños, así como las demás actividades necesarias para el cumplimiento del Contrato, en relación a proyectos de acueducto, alcantarillado y saneamiento básico que sean viabilizados por el MINISTERIO, dentro de la vigencia del presente contrato.

PARÁGRAFO: Hacen parte de las obras e interventorías contratar; como parte integral de los proyectos de agua y saneamiento básico, las consultorías requeridas para la elaboración y/o ajuste de los diseños y el aseguramiento de la prestación de los servicios públicos domiciliarios de los mencionados proyectos en los eventos en que el MINISTERIO así lo determine, al igual que los contratos que deban celebrarse para adelantar el seguimiento a la ejecución de los proyectos, de acuerdo con las obligaciones del MINISTERIO.

CLAÚSULA SEGUNDA: OBLIGACIONES DE FINDETER - Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponde, en desarrollo del objeto del presente Contrato Interadministrativo, constituyen obligaciones de FINDETER las siguientes:

1) Contratar para la ejecución del objeto contractual, los servicios de una sociedad fiduciaria para administrar a través de la constitución de un patrimonio autónomo los recursos que el MINISTERIO transfiera a FINDETER, para lo cual FINDETER asumirá todos los costos asociados a dicha contratación y ejecución con cargo a los recursos pactados; como remuneración de sus servicios.

2) Adelantar los procedimientos precontractuales, contractuales y post contractuales necesarios para el desarrollo del presente contrato hasta por el monto de recursos disponibles en el Patrimonio Autónomo. (...)

16) Ordenar que los desembolsos correspondientes al 2% de seguimiento de los planes financieros de los proyectos beneficiarios de los recursos de tasa compensada, sean girados al Patrimonio Autónomo determinado para la ejecución del presente contrato y, así mismo, instruir al mismo para la contratación del personal indicado por el MINISTERIO.

PARÁGRAFO: Estos recursos serán administrados en una subcuenta que defina el Patrimonio Autónomo para dichos recursos y FINDETER se remunerará de acuerdo a lo establecido en el numeral b de la cláusula cuarta del presente contrato para la actividad de Gestión Relacionada con el Rubro de Seguimiento a cargo del MINISTERIO, correspondiente al 2%.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

PRIMER CASO. TASA COMPENSADA

En el entendido que el seguimiento de los proyectos de tasa compensada es realizado por el MVCT, y que para cumplir con dichas labores deberá adelantar los trámites contractuales a los que haya lugar, y que la Resolución N° 16 de 2015 emitida por el MVCT dispone que se deberá destinar un 2% de cada proyecto para tal fin, se puede inferir que el MVCT tendrá un ingreso y un gasto asociado a dicha actividad.

Por su parte, el Convenio Interadministrativo N° 438 suscrito entre FINDETER y el MVCT, señala que a FINDETER le corresponde la administración de los recursos a través de la constitución de un patrimonio autónomo y que además, ejercerá la gestión relacionada con los recursos provenientes del 2% para el seguimiento de los proyectos. Estos recursos serán descontados por FINDETER en el primer desembolso del crédito a las entidades territoriales y girado al Patrimonio Autónomo constituido para el manejo de los mismos, que posteriormente, serán destinados para la contratación del personal indicado por el MVCT quien ejerce el control sobre estos aun cuando no entran a sus cuentas bancarias.

Adicionalmente, entre las obligaciones de FINDETER, se encuentra el envío de informes mensuales sobre los recursos recaudados por el 2% de seguimiento al MVCT, entidad que dará la indicación de los pagos de personal que se realizarán con cargo a estos recursos.

En consecuencia de lo anterior, una vez FINDETER informe al MVCT sobre el descuento a las entidades territoriales del 2% para el seguimiento de los proyectos de tasa compensada, el MVCT deberá reconocer este hecho mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480890-Otros Ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Con los informes recibidos de la entidad fiduciaria, el Ministerio registrará el gasto específico por contratación de personal dedicado al seguimiento de los proyectos, y disminuirá el saldo de los recursos entregados en administración.

SEGUNDO CASO: OPERACIONES RECÍPROCAS — DIFERENCIAS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los contratos y/o convenios interadministrativos firmados entre el MVCT y FONADE, en su mayoría responden al “Modelo de gerencia integral de proyecto”, toda vez que el Ministerio (contratante) entrega recursos a FONADE (contratista) para que esta última desarrolle por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto. Así, el contratista se obliga a entregar plenamente ejecutado un determinado proyecto al final del plazo, garantizando la ejecución del mismo por su cuenta y riesgo.

En ese sentido, me permito informarle que, la CGN ya se ha pronunciado respecto al procedimiento contable para el registro de convenios interadministrativos de gerencia integral de proyectos, mediante concepto CGN N° 20142000005261 del 20-03-2014, dirigido a la Doctora María Fernanda Prieto Acosta, Subdirectora Financiera del Departamento para la Prosperidad Social, el cual se anexa a la presente por cuanto es aplicable al caso planteado en esta consulta.

CONCEPTO No. 20172000014431 DEL 07-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable y destinación de los recursos recaudados en cumplimiento de las sanciones impuestas mediante un fallo disciplinario de la Procuraduría General de la Nación en contra de los miembros del Concejo Municipal y su destinación de los rubros recaudados derivados.

Doctora
EVELIM QUICENO BECERRA
Oficina Asesora Jurídica C.M.F
Contraloría Municipal Floridablanca
Floridablanca -Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición radicada el 07 de febrero de 2017 en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2017-550-00433-2, donde solicita concepto con respecto a la cuenta contable para reconocer los fallos disciplinarios impuestos por la Procuraduría General de la Nación en contra de miembros y ex miembros del Concejo Municipal del Municipio de Floridablanca (Santander) y frente a la destinación de los recaudos recibidos una vez se haya hecho efectivo el cobro correspondiente.

CONSIDERACIONES

Con respecto a su inquietud, la Ley N° 734 de 2002 “Por la cual se expide el Código Disciplinario Único, en el título X ejecución y registro de las sanciones, Artículos 172 y 173 señala lo siguiente:

“Artículo 172. Funcionarios competentes para la ejecución de las sanciones. La sanción impuesta se hará efectiva por: (...)

2. Los gobernadores, respecto de los alcaldes de su departamento.
3. El nominador, respecto de los servidores públicos de libre nombramiento y remoción o de carrera.
4. Los presidentes de las corporaciones de elección popular o quienes hagan sus veces, respecto de los miembros de las mismas y de los servidores públicos elegidos por ellas.
5. El representante legal de la entidad, los presidentes de las corporaciones, juntas, consejos, quienes hagan sus veces, o quienes hayan contratado, respecto de los trabajadores oficiales.
6. Los presidentes de las entidades y organismos descentralizados o sus representantes legales, respecto de los miembros de las juntas o consejos directivos.
7. La Procuraduría General de la Nación, respecto del particular que ejerza funciones públicas.

Parágrafo. Una vez ejecutoriado el fallo sancionatorio, el funcionario competente lo comunicará al funcionario que deba ejecutarlo, quien tendrá para ello un plazo de diez días, contados a partir de la fecha de recibo de la respectiva comunicación.

Artículo 173. Pago y plazo de la multa. (...).

Toda multa se destinará a la entidad a la cual preste o haya prestado sus servicios el sancionado, de conformidad con el Decreto 2170 de 1992. (...). (Subrayados fuera de texto)

Al respecto, también la Ley 1066 de 2006 “Por la cual se dictan normas para la normalización de la carter pública y se dictan otras disposiciones”, en el Artículo 5, prescribe lo siguiente:

"Artículo 5º. Facultad de cobro coactivo y procedimiento para las entidades públicas. Las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado colombiano y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario".

Al respecto, la ley 136 de 1994, “Por la cual se dictan normas tendientes a modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios”, en relación con las funciones asignadas a los alcaldes municipales, en numeral 6., literal D), del Artículo 91º, dispone lo siguiente:

"Artículo 91º.- Funciones. (Modificado por el art. 29, Ley 1551 de 2012). Los alcaldes ejercerán las funciones que les asigna la Constitución, la ley, las ordenanzas, los acuerdos y las que le fueren delegadas por el Presidente de la República o gobernador respectivo. (...)

Además de las funciones anteriores, los alcaldes tendrán las siguientes: (...)

D) En relación con la Administración Municipal: (...)

6. Ejercer jurisdicción coactiva para hacer efectivo el cobro de las obligaciones a favor del municipio. Esta función puede ser delegada en las tesorerías municipales y se ejercerá

conforme a lo establecido en la Legislación Contencioso-administrativa y de Procedimiento Civil.” *(Subrayado fuera de texto)*

Por último, es necesario considerar lo dispuesto en la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, que en el Artículo 4º, señala:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...) *(Subrayado fuera de texto)*

CONCLUSIONES

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

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública.

Por tanto, determinar cuál debe ser la destinación de los rubros recaudados por el concepto de sanciones impuestas a través de un fallo disciplinario de la Procuraduría General de la Nación, excede las competencias asignadas a la CGN.

Ahora bien, si en aplicación de lo dispuesto en el inciso segundo del Artículo 173 de la Ley Nº 734 de 2002 y el Decreto 2170 de 1992, las multas impuestas por la Procuraduría General de la Nación deben destinarse en favor de la entidad a la cual preste o haya prestado sus servicios el sancionado, éstas le corresponden al Municipio de Floridablanca (Santander), este Municipio reconocerá contablemente la multa correspondiente como un derecho en la subcuenta 140102 Multas de la Cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20172000014841 DEL 08-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores - Ingresos No Tributarios
	SUBTEMAS	Registro contable de una tasa por contribución plusvalía.

Doctora
 OLGA LUCIA GALLO CARDONA
 Contadora
 Municipio de El Peñol – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20175500008652 el 22 de febrero de 2017, donde nos solicita asesoría sobre el registro contable de una tasa por contribución plusvalía.

Al respecto, me permito atender la consulta en los siguientes términos

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta, así:

1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS:

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

CONCLUSIONES

Conforme a la normatividad vigente encontramos que la entidad, debe reconocer la imposición de dicha tasa mediante un débito en la subcuenta 140101- Tasas de la cuenta

1401-Ingrsos no tributarios y un crédito en la subcuenta 411001- Tasas, de la cuenta 4110-No tributarios.

CONCEPTO No. 20172000015431 DEL 09-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Ingresos Otros activos
	SUBTEMAS	Registros contables de los rendimientos financieros obtenidos por los recursos para la ejecución de convenio interadministrativo de Gerencia integral.

Doctor
IVAN DAVID BORRERO HENRIQUEZ
Subdirector de finanzas y presupuesto
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500008632 del 22 de febrero de 2017, en cual manifiesta que el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, suscribió con FONADE, algunos contratos que se desarrollan a través de Gerencia Integral, los cuales eventualmente podrían tener aportes de FONADE, por concepto de rendimientos financieros.

Anexa a la consulta el texto de siete (7) contratos suscritos con el FONADE, en los cuales, las cláusulas relacionada con los rendimientos financieros indican que FONADE podrá aportar al Contrato interadministrativo los rendimientos financieros que se generen, previa definición de la destinación de los recursos al proyecto y/o proyectos contemplados en el plan operativo del Contrato Interadministrativo.

“¿Los recursos aportados por FONADE por concepto de rendimientos financieros, deben ser contabilizados por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio?”

2. ¿Cuál sería el Registro contable que debe realizar el Ministerio de Vivienda por este concepto?”

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

CONSIDERACIONES

La Doctrina Contable Pública contiene el concepto N° 20142000005261 del 20-03-2014, dirigido a la Doctora MARIA FERNANDA PRIETO ACOSTA Subdirectora Financiera - Departamento para la Prosperidad Social relacionado con el procedimiento contable para el registro de convenios interadministrativos de gerencia integral de proyectos suscritos con FONADE, el cual en el numeral 3.2 de las conclusiones, señaló

“3.1 Reconocimiento de los rendimientos financieros

Conforme el pronunciamiento del Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013- 00 del 30 de abril de 2008, según el cual y dependiendo del acuerdo de las partes, los rendimientos financieros según provengan de los recursos girados a título de anticipo o de pago anticipado, requieren su propio reconocimiento contable, así:

Sí los rendimientos financieros provienen de los giros realizados a título de anticipo y por razón de la normatividad que dispone el reintegro al Tesoro, corresponde al DPS-FIP reconocer el hecho, debitando la subcuenta 147090-Otros Deudores de la cuenta 1470 — OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480522 — Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 4805 — FINANCIEROS. Con el soporte de la consignación de los rendimientos al Tesoro, se debitará la subcuenta 572080 — Recaudos de la cuenta 5720 — OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 147090-Otros Deudores de la cuenta 1470 —OTROS DEUDORES

La causación de los rendimientos financieros correspondientes a los recursos girados en calidad de pago anticipado, no generan registro de derecho ni ingreso alguno por parte del DPS, toda vez que le pertenecen a FONADE.

3.2 Reconocimiento de los rendimientos financieros revertidos al Convenio.

Dado que el párrafo segundo de la Cláusula quinta y la Cláusula séptima del convenio 069-2012, establece el compromiso de aportar y revertir los rendimientos al proyecto, incrementándose los recursos disponibles en la cuenta bancaria exclusiva para el Convenio, con la aprobación por la instancia definida en el mismo, en la contabilidad del DPS-FIP, se reconocerá el hecho, debitando la subcuenta 147090 Otros deudores de la

cuenta 1470 — OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480816 — Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808 — OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En este sentido, se modifica el concepto 200912- 138794 dirigido a la Coordinadora de Contabilidad del Ministerio de Educación, el cual queda sin vigencia en lo relacionado con el registro crédito de la subcuenta 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Dado que el convenio dispone de los nuevos recursos en la cuenta bancaria de su exclusividad y una vez asignados a los proyectos aprobados por la instancia competente, es necesario que las partes determinen sí tales recursos tienen la calidad de anticipo o pago anticipado, se reclasificarán a alguna de las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta que de conformidad con lo definido en los contratos anexos a la consulta los rendimientos financieros obtenidos serán revertidos a los respectivos convenios, el Ministerio debe aplicar lo señalado en el numeral 3.2 de las conclusiones del concepto N° 20142000005261, por ser aplicable al caso consultado.

CONCEPTO No. 20172000015451 DEL 09-03-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros deudores Gastos de administración Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del cobro del Gravamen al Movimiento Financiero realizado por las entidades bancarias en operaciones exentas

Doctor
GABRIEL LOZANO DÍAZ
Director Financiero
Fondo Financiero Distrital de Salud
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000267-2, del 26 de enero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Con el fin de depurar las partidas conciliatorias de los meses de septiembre de 2015 y hasta junio de 2016 por concepto del GMF de la cuenta de ahorros N°. 220110107760 del Banco Popular, atentamente me permito solicitar se expida concepto integral teniendo en cuenta la siguiente información:

Antecedentes:

El Fondo Financiero Distrital de Salud (FFDS) apertura cuenta de ahorros el día 5 de junio de 2012 en el Banco Popular para pagar los gastos de funcionamiento, el banco desde la fecha de la apertura hasta el pasado 21 de junio de 2016 aplicó a todas las transacciones el 4x1000 correspondiente al impuesto GMF.

El FFDS, en septiembre 18 de 2015 realiza un giro según lo ordenado en la sentencia SU484/2008 de la Honorable Corte Constitucional por concepto de concurrencia del Distrito Capital en el pago del pasivo laboral de exfuncionarios de la Fundación San Juan de Dios.

El valor del pago fue de TRES MIL CINCUENTA Y CUATRO MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS CINCUENTA Y CINCO PESOS (\$3.054'963.955) realizado a la Dirección del Tesoro Nacional para lo cual se diligencia el formulario “AUTORIZACION TRANSFERENCIA SEBRA DÉBITO (Oficinas)”, exigido por el Banco en el cual en la casilla “GMF” se marca como “EXENTA”.

El Banco Popular por concepto del GMF emite nota débito por la suma de DOCE MILLONES DOSCIENTOS DIECINUEVE MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO PESOS CON 82/100 (\$12'219.855,82). El FFDS realiza la reclamación respectiva de devolución del cobro del GMF por correo electrónico y comunicación escrita sin que a la fecha hayan sido reintegrados, indicando que la cuenta para el momento en que se generó la Nota Débito GMF no estaba marcada y por lo tanto según lo establecido en el Artículo 879 del Estatuto Tributario, la operación no está exenta y aclara que las OPERACION SEBRA es exenta más no el débito de cuenta de ahorros.

El FFDS argumenta para reclamar la devolución del GMF que se trata de recursos públicos girados por la tesorería de la Entidad Territorial, no están financiando ningún gasto administrativo, atienden necesidades del Sistema General de Pensiones al que se refiere la

ley 100 de 1993 y la operación realizada destina recursos que finalmente financian el Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Así mismo hubo cobros por pago a proveedores de diciembre de 2015 y de enero a junio de 2016, que no se legalizaron en su momento, mientras no se tuviera claridad sobre el reintegro cuyo valor total incluida la partida del GMF de septiembre 18 del 2015 es de \$52'720.367,83.

Consultadas la Contaduría General y la Dirección de Presupuesto Distritales responden pero cada uno desde su competencia.

Por lo descrito y la necesidad de conciliar estas partidas de septiembre de 2015 a junio de 2016 por valor de \$52'720.367,83 acogeremos el concepto integral (contable y presupuestal) que se expida por esa entidad.”

CONSIDERACIONES

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

El Plan General de Contabilidad Pública, respecto de los principios de contabilidad pública, en los numerales 116, 117, 123 y 126, establece:

“8. Principios de Contabilidad Pública (...)

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

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

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

126. Para el registro y comparación en el tiempo, la información reportada por el SNCP debe considerar mediciones apropiadas a las características y circunstancias que dan origen a las diferentes transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública. El registro adecuado de los hechos permite reconocer y revelar a través de los estados contables la situación, los resultados y la capacidad de servicio o generación de flujos de fondos de la entidad contable pública en forma confiable, durante el periodo contable.

En relación con los gastos y su clasificación en el sistema de información contable, el párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública, dispone lo siguiente:

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.”

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, establece la dinámica para las siguientes cuentas contables:

“5120 – IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad contable pública, de conformidad con las disposiciones legales. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2440-Impuestos, Contribuciones y Tasas por Pagar.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

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

5815 – AJUSTE DE PERIODOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados.
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable”.

El artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, establece:

“Exenciones del GMF. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros: (...)

9. El manejo de recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales. (...)

Parágrafo 2. Para efectos de control de las exenciones consagradas en el presente artículo las entidades respectivas deberán identificar las cuentas en las cuales se manejen de manera exclusiva dichas operaciones, conforme lo disponga el reglamento que se expida para el efecto. En ningún caso procede la exención de las operaciones señaladas en el presente artículo cuando se incumpla con la obligación de identificar las respectivas cuentas, o cuando aparezca más de una cuenta identificada para el mismo cliente”.
(Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que el registro de los hechos económicos de las entidades debe hacerse obedeciendo las características propias de la realidad económica y el contexto legal en que se enmarcan estos hechos, el tratamiento contable del Gravamen al Movimiento Financiero – GMF cobrado por parte de la entidad bancaria sobre los recursos públicos destinados para el pago del pasivo laboral, se debe realizar de acuerdo a alguna de las siguientes alternativas:

- La entidad contable pública realizó apertura de la cuenta bancaria y no informó sobre la exención

Si bien el artículo 879 del estatuto tributario declara como exentos del GMF el manejo de los recursos públicos realizados por las tesorerías de las entidades territoriales, esta exención se encuentra sujeta a la identificación de la cuenta bancaria como tal por parte del titular, si no se informa sobre la exención de las operaciones la entidad financiera podrá realizar el cobro correspondiente.

En ese sentido, el cobro realizado atañe a un gasto que deberá asumir la entidad contable pública, el cual se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 512024 – Gravamen a los movimientos financieros, de la cuenta 5120 – IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASA, y un crédito en la subcuenta 111005 – Cuenta corriente o 111006 – Cuenta de ahorro, de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, siempre y cuando haya sido informado por la entidad financiera en el mismo periodo en el cual fue descontado de la cuenta bancaria. En el caso en el que se emita los documentos pertinentes del cobro del GMF en periodos contables posteriores a la fecha de su descuento, el gasto se reconocerá en la subcuenta 581588 – Gastos de administración, de la cuenta 5815 – AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si llegase a obtener un reintegro por el GMF aplicado improcedentemente, se registrará un débito en la subcuenta 111005 – Cuenta corriente o 111006 – Cuenta de ahorro, de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 512024 – Gravamen a los movimientos financieros, de la cuenta 5120 – IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASA, por el importe de los valores causados en el período contable, o en la subcuenta 481008 – Recuperaciones, de la cuenta 4810 – EXTRAORDINARIOS.

- La entidad contable pública realizó apertura de la cuenta bancaria e informó sobre la exención, pero aún así la entidad financiera realizó el cobro del GMF

Cuando la entidad financiera realiza el cobro del GMF, aunque se haya identificado la cuenta bancaria como exenta, y se tenga certeza de la recuperación de los valores descontados, la entidad contable pública reconocerá una cuenta por cobrar a la

institución financiera mediante un débito en la subcuenta 147090 – Otros deudores, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 111005 – Cuenta corriente o 111006 – Cuenta de ahorro, de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez la entidad financiera reintegre los cobros realizados por concepto de GMF a la entidad contable pública, ésta cancelará la cuenta por cobrar y aumentará el valor de la cuenta bancaria.

CONCEPTO No. 20172000016731 DEL 13-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Contabilización de las multas por infracción de tránsito.

Doctor

WILMAR EMILIO RUIZ ARAGÓN

Profesional Universitario

Palmira- Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500007732, del día 17 de febrero de 2017, en la cual se solicita lo siguiente:

“En qué momento la Secretaría de Movilidad debe reportar a Contabilidad los valores pertenecientes a una multa por infracción de tránsito. Teniendo en cuenta que la resolución de imposición de sanción es el resultado de un trámite meramente contravencional, y que puede sufrir el fenómeno de caducidad o la prescripción, y en algunos casos revocatoria directa, los cuales afectarán la resolución en sí.

Por otro lado, la jurisdicción coactiva profiere un mandamiento de pago sobre las resoluciones de imposición de sanciones que se encuentran vigentes, una vez ejecutoriado presta mérito ejecutivo y se convierte en un título valor exigible.

Ante estos dos momentos nos surge la duda si se lleva a contabilidad la estimación de todas las resoluciones de imposición de sanción por multa de tránsito o por el contrario se llevan las que se les haya proferido mandamiento de pago.

Lo anterior obedece a que se debe reportar contablemente las multas de tránsito por eso el motivo de la consulta.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley Nº 769 de 2002 "Por la cual se expide el Código Nacional de Tránsito Terrestre y se dictan otras disposiciones", menciona lo siguiente en su artículo 142:

“ARTÍCULO 142. RECURSOS. Contra las providencias que se dicten dentro del proceso procederán los recursos de reposición y apelación.

El recurso de reposición procede contra los autos ante el mismo funcionario y deberá interponerse y sustentarse en la propia audiencia en la que se pronuncie.

El recurso de apelación procede sólo contra las resoluciones que pongan fin a la primera instancia y deberá interponerse oralmente y sustentarse en la audiencia en que se profiera.

Toda providencia queda en firme cuando vencido el término de su ejecutoria, no se ha interpuesto recurso alguno o éste ha sido negado.” (Subrayado fuera del texto original)

Con respecto al registro contable de las multas de tránsito, la norma técnica de deudores, párrafo 152 contenida en el Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución Nº 354 de 2007 señala que “Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en la norma técnica de ingresos contenida en la misma norma se menciona lo siguiente:

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

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.” (Subrayado fuera de texto)

Además, el principio de contabilidad pública de prudencia contenido en el anexo a la Resolución N° 354 de 2007 señala que “En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna (...)”.

Por otro lado, el Régimen de Contabilidad Pública establece en el párrafo 307 que “Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados...” (...)

309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible. (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a la cuentas para el registro contable de las deudas e ingresos por multas, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el anexo a la Resolución N° 354 de 2007, expresa:

“Cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. (...)”

Cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación por las ventajas o beneficios que obtienen de éste. Los ingresos no tributarios comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones y concesiones. (...)”

CONCLUSIONES

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

Para determinar los momentos de registros contables que debe realizar la entidad por las multas de tránsito impuestas a infractores, se debe establecer el grado de exigibilidad de las mismas, y de acuerdo con este realizar la contabilización de la siguiente forma:

- En el momento de la emisión de la resolución mediante la cual se impone la multa, debe efectuarse un registro del hecho en cuentas de orden deudoras contingentes mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes de la cuenta 8190_OTROS DERECHOS CONTINGENTES y un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRA, teniendo en cuenta que hasta tanto este hecho no quede en firme, existe un grado de incertidumbre sobre la materialización del derecho.

- En el momento en que la Resolución quede en firme, de conformidad con lo establecido en el párrafo 4 del artículo 142 de la Ley 769 de 2002, es decir, cuando el valor de la infracción se convierta en exigible por la entidad, se deberá cancelar los registros realizados en cuentas de orden deudoras y reconocer la deuda por parte del infractor en la subcuenta 140102-Multas de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con la contrapartida de ingresos, en la subcuenta 411002- Multas de la cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20172000023371 DEL 10-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros activos Transferencias

	Cuentas por pagar Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos entregados en el marco de los convenios N° 407 y 478 de 2016

Doctora
Olga Lucia Orduz Bueno
Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550000368-2, del 2 de febrero de 2017, en la cual respecto de los convenios N° 407 y 478 de 2016, manifiesta: “Como son convenios, ¿el registro contable es en cuentas de orden? Según conversación con los departamentos ellos dicen que no nos van a reportar como operación recíproca, porque no han llegado los recursos”

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El convenio interadministrativo N° 478 del 30 de septiembre de 2016, celebrado entre el Ministerio de Transporte y el Departamento de Santander, establece:

“(…) previas las siguientes consideraciones (...)2) Que conforme a las bases del PND 2014-2018; El Ministerio de Transporte deberá continuar con el proceso, iniciado en el año 2007; de asistir en el fortalecimiento técnico de las entidades territoriales con el objetivo de reforzar la capacidad técnica e institucional de las mismas, principalmente en lo concerniente a los principios de adecuada planeación y ejecución de proyectos de infraestructura, conceptos de sostenibilidad vial y gestión de infraestructura de transporte. 3) Para tal fin el, Gobierno Nacional pondrá en marcha la segunda etapa del Programa Plan Vial Regional, programa que apoyará a las entidades territoriales en(…) la formulación y adopción de las políticas, planes, programas, proyectos y regulación económica en materia de transporte, tránsito e infraestructura... 5) **Que en los documentos CONPES 3480 y 3481, el Ministerio de Transporte ha asumido compromisos, como gestor del programa: “Plan Vial Regional”, el cual está orientado a facilitar dentro del marco regional y nacional, la competitividad e integración de los Departamentos. Esta labor es ejercida a través de la implementación de procesos y**

herramientas de gestión que incluyen, principalmente, el inventario vial de los Departamentos, el diseño de los Planes Viales Departamentales, la cofinanciación de los estudios y diseños viales de las vías priorizadas. (Subyados y negrilla fuera de texto)

Esta herramienta es necesaria, toda vez que favorece la programación de la inversión en infraestructura vial, las actividades de construcción, rehabilitación, mejoramiento, mantenimiento y la priorización de los recursos de los Departamentos. En este orden, es necesario precisar que una de las estrategias de integración regional con la infraestructura de transporte nacional es la implementación del programa Plan Vial Regional - PVR, el cual busca que los Departamentos puedan incrementar el número de kilómetros de vías en buen estado a través de los proyectos sostenibles. 6) Que en el numeral III OBJETIVO Y PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL PROGRAMA “PLAN VIAL REGIONAL”, literal b. el CONPES 3480 de 2007, indica: “Articular las políticas y acciones de las ET, con las del Gobierno Nacional, particularmente con lo que se refiere a fortalecer la infraestructura de transporte en un marco de competitividad regional, nacional e internacional....8) Que el Programa Plan Vial Regional fue concebido por el Gobierno Nacional con el propósito de asistir al Ministerio de Transporte en el desarrollo de las herramientas necesarias técnicas e institucionales que le permitan brindar un apoyo eficiente y continuo a los Departamentos en su gestión vial y de transporte. Los objetivos específicos asociados son: (i) Fortalecer la capacidad de gestión del MT, en su rol de agencia rectora del sector transporte a nivel nacional; (u) actualizar el marco normativo y técnico de inversión y gestión de la red vial secundaria; (iii) actualizar o desarrollar los planes viales departamentales y planes de fortalecimiento institucional asociados; y (iv) mejorar los sistemas de gestión vial departamental. 9) Que el Plan Vial Regional pretende que las entidades territoriales, acorde con los requerimientos de la demanda de transporte y su capacidad económica, desarrollen metodologías apropiadas de mejoramiento, rehabilitación y conservación de la red vial a su cargo. (...) 11) que vale la pena precisar que los inventarios viales son insumos de diagnóstico esenciales, que alimentan la información de los Sistemas de Información Geográfica para la Gestión Vial Departamental, que adicionalmente coadyuva en el cumplimiento de lo ordenado por la Ley 1228 de 2008, que prevé la implementación del Sistema Integral de Información de Carreteras (SINC) como base unificada de información sobre las vías y proyectos viales que es operada en el portal del Ministerio de Transporte. 12) Que el Ministerio de Transporte mediante el oficio 20165000380231 del 24 de agosto de 2016, manifestó Intención de cofinanciación proyecto ‘Mejoramiento de la gestión de la red vial terciaria del departamento de Santander, teniendo en cuenta se esperan obtener recursos a través del Sistema General de Regalías(...)14) **Que actualmente el Programa Plan Vial Regional se ejecuta con recursos Nación razón por la cual se debe adelantar la suscripción de un convenio interadministrativo para la cofinanciación de inventarios de red vial terciaria por parte del Ministerio de Transporte al Departamento de Santander, para la contratación de los**

inventarios viales de la red terciaria y de esta manera atender el objetivo del PVR conforme a lo indicado en el documento CONPES 3480 señalado en su número III. OBJETIVO Y PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL PROGRAMA 'PLAN VIAL REGIONAL' literal a. objetivo “El PVR no busca eliminar las funciones y atribuciones de los departamentos sobre la red vial a su cargo; por el contrario, apoyará su desarrollo tomando como punto de partida las capacidades locales existentes y la explotación de sus potencialidades (...)

CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: APOYO A LA GESTIÓN VIAL POR PARTE DEL MINISTERIO DE TRANSPORTE AL DEPARTAMENTO DE SANTANDER PARA LA ELABORACIÓN DE LOS INVENTARIOS DE SU RED VIAL TERCIARIA. CUMPLIENDO CON LOS LINEAMIENTOS ESTABLECIDOS POR LAS RESOLUCIONES 1860 DE 2013 Y 1067 DE 2015 Y EL CONPES 3857.

CLÁUSULA SEGUNDA.- ALCANCE DEL OBJETO: Con recursos vigencia 2016 de la Nación, se realizará un convenio interadministrativo para la realización de los inventarios de la red Vial Terciana del departamento de Santander. El convenio contempla la Interventoría, con el interés de brindar la vigilancia y control al contrato de consultoría (Art. 83, Ley 1474 de 2011). Los inventarios deben abarcar mínimo 662 kilómetros de vías, por un monto que asciende a la suma de TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$300.000.000) MONEDA CORRIENTE. Se desarrollara la consultoría de los inventarios viales de la red terciaria, teniendo en cuenta lo estipulado en las resoluciones 1860 de 2013 y 1067 de 2015 del Ministerio de Transporte y el CONPES 3857, donde se tendrán que desarrollar los siguientes productos: a) Listado del Inventario Vial a Ejecutar Se denomina así al resultado de la identificación de vías a inventariar con sus respectivos puntos de inicio y fin, nombres, códigos y longitudes aproximadas en un listado el cual debe ser entregado previo al inicio de las labores de campo. Estudio de tránsito y niveles de servicio. b) Informe y Resultados del Plan Piloto: ...

CLÁUSULA TERCÉRA. OBLIGACIONES DEL MINISTERIO: 1) Transferir los recursos al DEPARTAMENTO DE SANTANDER por el valor indicado en el convenio, en la presente vigencia fiscal, de conformidad con lo previsto en el mismo. 2) Realizar la supervisión de este convenio en la forma prevista en la sección de supervisión del presente estudio previo...CLÁUSULA CUARTA.- A- OBLIGACIONES GENERALES DEL DEPARTAMENTO DE SANTANDER: 1)... 2) Cumplir con el objeto del convenio, con plena autonomía técnica y administrativa y bajo su propia responsabilidad... 3)... 4) Cumplir el objeto contractual en los términos indicados. 5) Garantizar la calidad de los estudios .y diseños a contratar y responder por ellos de conformidad con las normas, procedimientos y metodología vigentes... 7) Ejecutar el convenio en completa coordinación con el supervisor designado por el MINISTERIO para garantizar su cabal cumplimiento. 8) Llevar a cabo la Supervisión Técnica del proyecto priorizado mediante el aporte de la infraestructura técnica y administrativa de la entidad, para lo cual designará por escrito un profesional del área técnica y comunicará dicha designación al MINISTERIO...—B- OBLIGACIONES ESPECIFICAS DEL DEPARTAMENTO DE SANTANDER...: 1) Incorporar los recursos del presente convenio al presupuesto del DEPARTAMENTO y

obtener previo a la contratación de la consultoría,...EL DEPARTAMENTO deberá remitir a la Dirección de Infraestructura del Ministerio copia del acto administrativo de incorporación de los mencionados recursos al departamento. 2) Invertir los recursos transferidos en la contratación de inventarios viales de la red terciaria del DEPARTAMENTO DE SANTANDER... 4) La elaboración y estructuración de los estudios y documentos previos, para la presentación y visto bueno por parte del MINISTERIO, deberá realizarse dentro del mes siguiente a la legalización del Convenio. (...) 12) Durante la ejecución del convenio deberá documentarse todo el proceso. Esta información quedará consignada en informes mensuales de la ejecución del convenio...13) Disponer de una cuenta bancaria Corriente exclusiva para el manejo de los recursos del presente convenio y presentar a la Subdirección Administrativa y Financiera del MINISTERIO la certificación de dicha cuenta y las modificaciones que se hagan al respecto. 14) Disponer de un archivo exclusivo donde se recopile toda la documentación del proyecto (...) CLÁUSULA OCTAVA.- GIRO DE LOS RECURSOS: EL MINISTERIO girará los recursos al DEPARTAMENTO DE SANTANDER de la siguiente manera: EL MINISTERIO girará al DEPARTAMENTO el valor del presente convenio así: Un desembolso correspondiente al CIENTO (100) POR CIENTO (%) previa aprobación de la garantía única de cumplimiento que debe constituir EL DEPARTAMENTO a nombre del MINISTERIO DE TRANSPORTE, expedición del Registro presupuestal, la suscripción del acta de inicio y la presentación de manera escrita de la selección de las vías o tramos a los cuales se les realizara los estudios y diseños, para su revisión y aprobación por parte del supervisor designado por el Ministerio. PARAGRAFO PRIMERO. El manejo de los recursos de este convenio se hará a través de la Cuenta Corriente... PARAGRAFO SEGUNDO. En todo caso, los pagos antes previstos se sujetan a los montos aprobados en el Programa Anual de Caja —PAC. de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 y 74 del Decreto 111 de 1996.

CLÁUSULA DECIMA PRIMERA.- SÚPERVISIÓN: La Supervisión del presente convenio será a través del Director de Infraestructura del Ministerio de Transporte (...)4) Revisar e impartir visto bueno a los informes presentados por el DEPARTAMENTO DE SANTANDER (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el convenio de transferencia N° 407 del 30 de agosto de 2016, celebrado entre el Ministerio de transporte y el Departamento de Guaviare, señala:

CLÁUSULA PRIMERA.-OBJETO:TRANSFERENCIA POR PARTE DEL MINISTERIO DE TRANSPORTE AL DEPARTAMENTO DE GUAVIARE PARA LA CONTRATACION DE LOS ESTUDIOS Y DISEÑOS DEL EJE ECONOMICO LA GANADERA — PRIORIZADO EN EL PLAN VIAL DEPARTAMENTAL” ALCANCE DEL OBJETO... El convenio contempla la Interventoría, con el interés de brindar la vigilancia y control al contrato de consultoría, para la de Red Vial terciaria. Se desarrollara la consultoría de estudios y diseños del eje económico la

ganadera — priorizado en el plan vial departamental, donde se adelantara el procedimiento técnico para consultorías de acuerdo a las especificaciones técnicas definidas por el INVIAS, donde se tendrán que desarrollar los siguientes productos (...) CLÁUSULA SEGUNDA.- OBLIGACIONES DEL MINISTERIO: 1) Transferir los recursos al DEPARTAMENTO por el valor indicado en el convenio, en la presente Vigencia fiscal, (...) CLÁUSULA TERCERA- A- OBLIGACIONES GENERALES DEL DEPARTAMENTO DE GUAVIARE: (...). 9) Actuar siempre..., en beneficio del Ministerio de Transporte. (...) 11) Cumplir oportunamente las recomendaciones y solicitudes que realice el MINISTERIO sobre el desarrollo del objeto del presente convenio.—B- OBLIGACIONES ESPECIFICAS DEL DEPARTAMENTO DE GUAVIARE...4) La elaboración y estructuración de los estudios y documentos previos, para la presentación y visto bueno por parte del MINISTERIO, deberá realizarse dentro del mes siguiente a la legalización del convenio. Éste plazo podrá ser modificado de común acuerdo por el MINISTERIO y EL DEPARTAMENTO, mediante actas suscritas por los supervisores del convenio... 11) Durante la ejecución del convenio deberá documentarse todo el proceso. Esta información quedara consignada en informes mensuales de la ejecución del convenio y procedimiento de concurso de méritos para contratar la consultoría requerida para la elaboración de los estudios y diseños de la vía priorizada 12) Disponer de una cuenta bancaria corriente exclusiva para el manejo de los recursos del presente convenio y presentar a la Subdirección Administrativa y Financiera del MINISTERIO la certificación de dicha cuenta y las modificaciones que se hagan al respecto. 13). El valor del presente convenio será girado por el MINISTERIO al DEPARTAMENTO DEL GUAVIARE para la contratación de los estudios y diseños del eje económico la Ganadera... CLÁUSULA DECIMA... 3) Suscribir las actas que se generen en el presente convenio y remitidas al Grupo de Contratos de la Oficina Asesora de Jurídica para el respectivo archivo y al Grupo de Contabilidad de la Subdirección Administrativa y Financiera para el correspondiente pago. 4) Revisar e impartir visto bueno a los informes presentados por el DEPARTAMENTO DEL GUAVIARE y remitirías al Grupo de Contratos de la Oficina Asesora de Jurídica para el respectivo archivo” (Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la normativa contable, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), prescribe:

“116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

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

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. (...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

288. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contra prestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.

(Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución 354 de 2007, define las siguientes cuentas, así:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. ...

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

54- TRANSFERENCIAS

(...) cuentas que representan los gastos causados por la entidad contable pública por traslado de recursos sin contraprestación directa a otras entidades contables públicas de

diferentes niveles y sectores, o al sector privado, en cumplimiento de normas legales”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en el marco de los contratos N° 478 del 30 de septiembre de 2016, y del contrato N° 407 del 30 de agosto de 2016, celebrados por el Ministerio de Transporte con el Departamento de Santander y el Departamento de Guaviare respectivamente, y en cumplimiento de los principios de contabilidad pública de Registro y Causación, se concluye:

Para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; derechos y obligaciones de las partes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Por tanto, dado que de acuerdo con las características de los Convenios referidos, no es claro quién es el promotor y beneficiario directo de cada proyecto, el tratamiento contable correspondería a una de las siguientes alternativas:

- **Ministerio entrega los recursos como promotor y beneficiario directo del proyecto, el Departamento los recibe como entidad ejecutante a título de administración.**

En este escenario el Ministerio, conserva la titularidad de los recursos, los cuales son entregados al Departamento como entidad que ejecuta a título de administración; por ende no hay transferencia de dominio de los recursos, sino que se constituyen en un derecho para el Ministerio incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, y en un pasivo en calidad de recursos recibidos en administración para el Departamento, obligación que se disminuye cuando se legaliza frente a su titular los recursos y sus rendimientos, o cuando se reintegran los sobrantes, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios

Con el giro de los recursos, el Ministerio, debe reconocer un débito en la subcuenta 142401- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS

EN ENTIDADES FINANCIERAS; con la recepción de los recursos el Departamento debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Serán operaciones recíprocas los saldos que existan en las subcuentas 142401- En administración reportada por el Ministerio y en la subcuenta 245301-En Administración, reportada por los Departamentos.

Ahora bien, El Ministerio deberá reconocer contablemente la ejecución del objeto contractual mediante la incorporación de los activos o gastos desarrollados en virtud de la ejecución de los convenios con ocasión de los informes técnicos mensuales acompañados de los respectivos soportes, que los Departamentos deben presentar según numeral 11 literal B) de la cláusula tercera, del convenio de transferencia N°407 del 30 de agosto de 2016 y el numeral 12 del literal B) de la cláusula cuarta, del Convenio Interadministrativo 478 del 30 de septiembre de 2016.

- **Ministerio entrega los recursos, al Departamento como promotor y beneficiario directo del proyecto**

En este escenario, el Ministerio entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a cada Departamento, dicha operación se constituye en un gasto por transferencia para el Ministerio y en un ingreso por transferencia para el Departamento. No obstante se debe establecer si la transferencia se realiza para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión en donde se establecen restricciones y limitaciones, es decir condiciones específicas frente al uso de los recursos, o si la transferencia se realiza para que la receptora pueda atender sus gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

a) Si la transferencia de recursos está condicionada.

La entidad receptora de los recursos adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla el requisito de invertirlos específicamente en determinado proyecto y debe reintegrar los recursos que no sean ejecutados.

El Ministerio, al ordenar el traslado de los recursos, registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con el giro de los recursos, el Ministerio debita la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y con la ejecución de los mismos, reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, para lo cual debita la subcuenta 542302-Para proyectos de

inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acredita la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Por su parte, el Departamento, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, con el recaudo de los recursos, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con la ejecución de los mismos, debe reconocer los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconocer el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS y acredita la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Los saldos que existan en las subcuentas 191040-Transferencias condicionadas, reportados por el Ministerio tendrán su correlativa recíproca, reportada por el Departamento en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas.

Además constituye operación recíproca los saldos de la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, que le corresponde reportar al Ministerio con la subcuenta, 442802-Para proyectos de inversión, que le corresponde reportar a los Departamentos.

b) Si la transferencia está dirigida a atender gastos de inversión propios del ente territorial, sin que se haya establecido condición alguna.

El Ministerio, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Una vez gire los recursos, disminuye la cuenta por pagar con un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Departamento con el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda. Cuando recaude los recursos, reconoce un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS POR COBRAR. (...)

Serán operaciones recíprocas los saldos que existan en la subcuenta 240315-Otras transferencias, 542302-Para proyectos de inversión, que debe reportar el Ministerio con los saldos de la subcuenta 141314-Otras transferencias, 442802-Para proyectos de inversión, que deben reportar los Departamentos.

CONCEPTO No. 20172000024581 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las deudas por concepto de multas que se estiman como incobrables.

Doctor

RICARDO MARTÍNEZ NIEVES

Contador Fondo de Desarrollo Local de Chapinero

Alcaldía Local de Chapinero

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500009202, del día 24 de febrero de 2017, en la cual se solicita saber en qué cuenta se deben cancelar los ingresos y gastos de vigencias anteriores, para evitar saldos contrarios en las cuentas de ajuste de ejercicios anteriores, dado que el Fondo de Desarrollo Local de Chapinero procedió a castigar el saldo de multas de difícil cobro que se encontraban en la subcuenta 140102- Multas, acreditando la misma y debitando la subcuenta 481557- Transferencias, de la cuenta 4815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, esto, en el proceso de depuración y saneamiento contable realizado con base en las fichas técnicas y recomendaciones de la Oficina Jurídica de la Alcaldía Local, y de la Oficina de Gestión de Cobro Coactivo de Secretaría de Hacienda, razón por la cual esta cuenta tiene un saldo débito, contrario a su naturaleza contable, lo que generó una observación de control interno contable en la vigencia 2016.

CONSIDERACIONES

En el Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, se menciona lo siguiente:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

273

“9.1.1.3 Deudores

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

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

9.1.4.1 Ingresos

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

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario”. (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado el Catálogo General de Cuentas, anexo a esta misma resolución, indica que los las cuentas que integran la clase 4- INGRESOS son de naturaleza crédito y las cuentas que integran la clase 5- GASOS son de naturaleza débito. Con respecto a la cuenta 4815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, señala:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados.
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados
- 3- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

Con respecto a la cuenta 5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, el mismo Catálogo menciona:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable”.

Adicionalmente el Catálogo General de Cuentas en mención, señala lo siguiente sobre la cuenta 3105- CAPITAL FISCAL:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y

las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho recibido y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la reclasificación del déficit del ejercicio anterior, al inicio del período contable.
- 2- El valor de las obligaciones reclasificadas de la cuenta 3125-Patrimonio Público Incorporado, al inicio del período contable.
- 3- El valor reclasificado de la cuenta 3128-Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones (Db), al inicio del período contable.
- 4- El valor de las rentas por cobrar y deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago". (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Los registros de vigencias posteriores son susceptibles de ajustarse solamente cuando no se hayan reconocido hechos ocurridos o se hayan cometido errores de carácter aritmético o en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos. Para estos casos, la contrapartida de los ajustes será la cuenta 4815- AJUSTE DE PERIODOS ANTERIORES o 5815- AJUSTE DE PERIODOS ANTERIORES, según corresponda, con base en la naturaleza del ajuste. Los ingresos y gastos son partidas del resultado de la actividad financiera, económica, social y ambiental, cuyo saldo se cancela al finalizar cada periodo contable, por lo cual, no es procedente hablar de castigo de ingresos y gastos de vigencias anteriores.

Las multas originalmente registradas en debida forma en la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS, no provienen de operaciones relacionadas con la venta de bienes o prestación de servicios individualizables, criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública anexo a la Resolución N° 354 de 2007, razón por la cual no es pertinente reconocer una provisión de incobrabilidad o realizar castigo de este tipo de cartera, contra una cuenta de resultados.

Como consecuencia de ello, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago, se debe afectar directamente el patrimonio, siempre y cuando se hayan llevado a cabo todas las gestiones administrativas para la recuperación de los deudores, y se haya determinado la no recuperación de los mismos según los estudios jurídicos que deben adelantarse; situación frente a la cual se deberá registrar un débito en la subcuenta 310503-Distrito, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito en la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20172000029651 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Encargo fiduciario Calculo actuarial Reserva financiera actuarial
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos trasladados del Fonpet al Mecanismo único de recaudo de giro para cancelar las obligaciones a las EPS por servicios al régimen subsidiado de las entidades territoriales. Afectación de la Reserva financiera actuarial Actualización y reconocimiento del cálculo actuarial

Doctor

FRANCISCO MEJÍA YEPES

Jefe de Oficina

Contaduría General del Municipio de Santiago de Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002102-2 del 27 de Abril de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable para:

1) Reconocer los excedentes del Fonpet girados al Mecanismo único de pagos administrado por el Fosyga, destinados al pago de las obligaciones del Régimen subsidiado que la entidad territorial adquiere con las EPS.

- 2) Reconocer la variación del cálculo actuarial del Sector educación que se encuentra totalmente amortizado.
- 3) Reconocer el cálculo actuarial del Sector salud que no había sido reconocido anteriormente.
- 4) Diferencias de operaciones recíprocas

Respecto del primer punto, por lo indicado en comunicación telefónica con el señor Contador de la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social, entidad que recibe los recursos del Fonpet, en dicha Dirección no se realiza registro alguno en la contabilidad.

CONSIDERACIONES

- 1) Reconocimiento de los excedentes del Fonpet al Mecanismo único de pagos administrado por el Ministerio de Salud destinados al pago de las obligaciones del Régimen subsidiado que la entidad territorial tiene con las EPS.

En relación con el traslado de recursos del Fonpet a las entidades de salud, la Ley 1815 de 2016 Por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2017, en el artículo 49 señaló: En cumplimiento del artículo 147 de la Ley 1753 de 2015, el Fonpet deberá efectuar el giro de recursos acumulados en el sector salud a 31 de diciembre de 2016, diferentes a los de Loto en línea, al mecanismo único de recaudo y giro de que trata el artículo 31 de la Ley 1438 de 2011 o a quien haga sus veces, correspondiente a las entidades territoriales para las cuales, a esa misma fecha de corte, se haya determinado la no existencia de pasivos pensionales del sector salud o que los mismos se encuentren totalmente financiados, de acuerdo con el registro en el Sistema de Información del Fonpet, según los requerimientos de cofinanciación del gasto corriente del régimen subsidiado y la programación de caja, que establezca el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Las entidades territoriales registrarán presupuestalmente sin situación de fondos estas operaciones y realizarán el respectivo registro contable con base en la información que suministre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Por su parte el artículo 147 de la Ley 1753 de 2015, señaló: **Financiación del pasivo pensional del Sector Salud con recursos del Fonpet y destinación de excedentes.** Las entidades territoriales utilizarán los recursos acumulados en el Fondo de Pensiones Territoriales (Fonpet) abonados en el sector salud como fuente de financiación del pasivo pensional de dicho sector. En tal sentido, se podrán atender las obligaciones pensionales

establecidas en los contratos de concurrencia y las no incorporadas en dichos contratos siempre que su financiación se encuentre a cargo de las respectiva entidad territorial, incluidas las correspondientes al pago de mesadas pensionales, bonos pensionales, cuotas partes de bonos pensionales y cuotas partes pensionales.

Así mismo, la entidad territorial podrá utilizar los recursos acumulados en el Fonpet para el pago del pasivo pensional del sector salud de aquellas personas que no fueron certificadas como beneficiarias de los contratos de concurrencia, siempre y cuando decidan asumirlo como pasivo propio. Para el efecto, se registrarán en el Fonpet tanto las obligaciones de las entidades territoriales para financiar los contratos de concurrencia como aquellas correspondientes a otras obligaciones pensionales del sector salud cuya financiación asuma la entidad territorial. El valor máximo que se podrá utilizar corresponderá al valor acumulado a 31 de diciembre de la vigencia inmediatamente anterior en el Fonpet por el sector salud.

Cuando la entidad territorial no presente obligaciones pensionales pendientes por concepto del pasivo pensional con el sector salud o cuando estén plenamente financiadas, los recursos acumulados en el Fonpet abonados en dicho sector, diferentes a los de Loto en línea, se destinarán exclusivamente para el financiamiento del régimen subsidiado. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público reglamentará el procedimiento para la transferencia de estos recursos al mecanismo único de recaudo y giro de que trata el artículo 31 de la Ley 1438 de 2011 o a quien haga sus veces.

A partir de la presente ley el monto del impuesto de registro de que trata el artículo 25 de la Ley 1450 de 2011 será destinado por las entidades territoriales para el pago de cuotas partes pensionales y de mesadas pensionales. El valor que no se necesite para el pago de dichas obligaciones será de libre destinación.

Las entidades territoriales que alcancen el cubrimiento del pasivo pensional en los términos del marco jurídico vigente, destinarán los recursos excedentes en el Fonpet, para la financiación de proyectos de inversión y atenderá la destinación específica de la fuente de que provengan estos recursos.

En desarrollo de las normas anotadas, el MHCP expidió la Resolución 192 de 2017, Por la cual se ordena el giro de recursos excedentes acumulados en el sector salud del FONPET para el financiamiento del Régimen Subsidiado en la vigencia 2017, que en su artículo 3° dispuso: Destinación de los Recursos. De conformidad con lo establecido por el inciso tercero del artículo 147 de la Ley 1753 de 2015, los recursos girados se destinarán exclusivamente al financiamiento del aseguramiento del Régimen Subsidiado.

De otra parte, la Ley 1438 de 2011 en el artículo 31 señaló: **Mecanismo de recaudo y giro de los recursos del Régimen Subsidiado.** El Gobierno Nacional diseñará un sistema de administración de recursos y podrá contratar un mecanismo financiero para recaudar y girar directamente los recursos que financian y cofinancian el Régimen Subsidiado de Salud, incluidos los del Sistema General de Participaciones y los recursos de los que trata el artículo 217 de la Ley 100 de 1993. En el caso del esfuerzo propio territorial el mecanismo financiero se podrá contratar con el sistema financiero y/o los Institutos de Fomento y Desarrollo Regional (Infis).

Habrá una cuenta individual por cada distrito, municipio y departamento, en las cuales se registrarán los valores provenientes de los recursos de que trata el inciso anterior, cuyos titulares son las entidades territoriales, las cuales deberán presupuestarlos y ejecutarlos sin situación de fondos. Para estos efectos, se entenderá que las entidades territoriales comprometen el gasto al determinar los beneficiarios de los subsidios y ejecutan la apropiación mediante los giros que realice la Nación de conformidad con la presente ley. (Subrayado fuera de texto)

De la cuenta individual se girarán directamente estos recursos a las Entidades Promotoras de Salud y/o a los prestadores de servicios de salud. El giro a las Entidades Promotoras de Salud se realizará mediante el pago de una Unidad de Pago por Capitación, por cada uno de los afiliados que tenga registrados y validados mediante el instrumento definido para tal fin. En el caso de los prestadores de servicios el giro directo de los recursos, se hará con base en el instrumento definido para tal fin.

2) Reconocimiento de la variación del cálculo actuarial del Sector salud, completamente amortizado

La Resolución 633 de 2014 incorporó al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, es así que éste en el numeral 2. señala: **REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL.** Los incrementos en el valor del cálculo actuarial se registrarán afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitarán las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditarán las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda. Las futuras pensiones corresponden a los empleados activos que obtendrán su derecho pensional, una vez cumplan los requisitos legales y/o convencionales.

Las disminuciones en el valor del cálculo actuarial se registrarán afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitarán las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, y se acreditarán las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), según corresponda.

Cuando el cálculo actuarial se encuentre amortizado en su totalidad, los aumentos o disminuciones que se generen por su actualización afectarán los resultados del periodo contable en curso.

3) Reconocer el cálculo actuarial del Sector salud que antes no estaba reconocido

El numeral 1 del Procedimiento para el reconocimiento del Pasivo pensional señala: **REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL (...)** El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditan las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1) Reconocimiento del giro de los excedentes del Fonpet al Mecanismo único de pagos administrado por el Ministerio de Salud, destinados al pago de las obligaciones del Régimen subsidiado que la entidad territorial tiene con las EPS.

Para el reconocimiento de las transferencias recibidas del Sistema General de Participaciones la entidad territorial debió registrar en su momento un débito en las subcuentas 141315 Sistema General de Participaciones-Participación para salud, 141316 Sistema General de Participaciones-Participación para educación, 141317 Sistema General de Participaciones-Participación para propósito general, 141318 Sistema General de Participaciones-Participación para pensiones-Fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales, según corresponda, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito a las subcuentas 440817 Participación para salud, 440818 Participación para educación, 440819 Participación para propósito general, 440820

Participación para pensiones - Fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Al recibir los recursos, la entidad territorial debitará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA por el efectivo recibido y el valor descontado con destino al Fonpet se registrará en la subcuenta 190104 Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, con crédito a las subcuentas 141315 Sistema General de Participaciones-Participación para salud, 141316 Sistema General de Participaciones-Participación para educación, 141317 Sistema General de Participaciones-Participación para propósito general, 141318 Sistema General de Participaciones-Participación para pensiones-Fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales, según corresponda, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Como se observa, los recursos que la entidad posee en el Fonpet, son reconocidos y presentados en la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL. Cuando se efectúa el traslado al Mecanismo único de recaudo de giro se debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se acredita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, por el desahorro realizado. En esta operación no hay reporte de operaciones recíprocas con el Fonpet, en razón a que éste es presentado en cuentas de orden por el MHCP, pero sí debe reportarse la reciprocidad con la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social – Fosyga.

De otra parte, la entidad territorial causará la obligación a favor de las EPS, debitando la subcuenta 550210-Régimen subsidiado, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248002-Régimen subsidiado, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Ahora, cuando en cumplimiento de los actos administrativos, el Mecanismo único de Recaudo y giro, cancela las obligaciones a la EPS por cuenta de la entidad territorial, esta última debe cancelar tales obligaciones mediante un débito a la subcuenta 248002-Régimen subsidiado, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, con crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En lo relacionado con este primer punto, se modifica y amplía lo expresado en el Radicado CGN N° 20172000000161 de 5 de enero de 2017.

2) Reconocimiento de la variación del cálculo actuarial del sector Educación que estaba totalmente amortizado.

Como según lo expresa en su consulta, el cálculo actuarial de Educación ya se encontraba totalmente amortizado, la variación por el incremento, según lo dispuesto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, afectará el estado de resultados. En consecuencia el reconocimiento se realiza mediante un débito a la cuenta las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, con crédito a las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

3) Reconocer el cálculo actuarial del Sector salud que antes no estaba reconocido.

Para el reconocimiento del cálculo actuarial que no había sido reconocido aplicará el procedimiento vigente, según el cual afectará la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditan las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

Es pertinente indicar además, que deberá efectuarse el registro de la amortización que para la vigencia de 2017 se calculará tomando el plazo que resta hasta el 2029. A partir del 1º. de enero de 2018 aplicará el procedimiento que para Beneficios posempleo señala el instructivo 002 de 2015 y la Norma contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015.

4) Diferencias en operaciones recíprocas

Según puede observarse, existe razón en la solicitud de corrección de operaciones recíprocas por parte de la CGN, en razón a que los registros que viene realizando esa entidad difieren del procedimiento anteriormente señalado. Por tanto, es necesario efectuar los ajustes a que haya lugar.

CONCEPTO No. 20172000029671 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de provisiones por derechos generados a causa de Ingresos no Tributarios

Doctor

DIEGO ALBERTO OSPINA GUZMÁN

Director de Vigilancia Fiscal

Contraloría General de la República- CGR

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020202, del día 21 de abril de 2017, en la cual se solicita "(...) concepto sobre el Reconocimiento de la Provisión de Deudores en el Instituto Nacional de Vías- Invías, por los recursos propios generados por los Ingresos no Tributarios y que además por el incumplimiento en el pago se genera derechos representados en cartera, por: Sanciones, intereses, peajes (tasa), derechos de tránsito, concesiones sociedades portuarias y contribuciones por valorización" (...).

CONSIDERACIONES

En el Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, se menciona lo siguiente:

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

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

aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor.

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

CONCLUSIONES

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

Para la determinación de la provisión de deudores, por ingresos no tributarios, la Entidad debe establecer para cada uno de los derechos reconocidos en esta cuenta, si son o no generados por la producción de bienes o la prestación servicios individualizables.

Los derechos reconocidos en la cuenta de ingresos no tributarios asociadas a actividades donde media la producción de un bien o a la prestación de un servicio individualizable, son susceptibles de provisión, por lo cual, la entidad debe evaluar en cada periodo contable el grado de incobrabilidad del pasivo y provisionar el valor de aquellos derechos que se estimen como incobrables. Para dicha evaluación, la entidad podrá utilizar el método individual o el método general y reconocer el valor de la provisión estimada afectando el gasto en el resultado del periodo.

En el caso en que los derechos registrados en la cuenta de ingresos no tributarios no están

asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, no es pertinente reconocer una provisión. En consecuencia, el valor de la cuenta de deudores por estos conceptos, solamente se afectará cuando el derecho se extinga, bien sea por el pago de la deuda, o por causas diferentes a cualquier forma de pago. Para este último caso se debe afectar directamente el patrimonio, siempre y cuando a pesar de haber adelantado todas las gestiones administrativas para la recuperación de la deuda, finalmente se haya determinado la no recuperación de los recursos.

CONCEPTO No. 20172000029701 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros activos Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de anticipo o pago por anticipado. Cuentas contables para los pagos parciales por concepto de contrato de prestación de servicios.

Doctora
MARIA CAMILA BURGOS JIMENEZ
Contratista – Oficina Asuntos Disciplinarios
Instituto Departamental de Salud de Nariño
Pasto, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001920-2, del día 17 de abril de 2017, mediante la cual solicita se certifique las cuentas y subcuentas que se debieron utilizar en atención al contrato de prestación de servicios celebrado con la firma extranjera SIGIL CONSULTING GROUP, en el cual se estipuló en la cláusula quinta una forma de pago del 50% como concepto de pago anticipado y dos pagos parciales del 25% con la entrega y aceptación del producto:

1. Conforme a la normatividad contable vigente en el año 2012 certifique las cuentas y subcuentas que se deben afectar para realizar el giro de recursos por concepto de pago anticipado en ejecución de un contrato de prestación de servicios.

2. Según lo descrito en el informe disciplinario que dio origen a estas averiguaciones sobre los dos pagos parciales del 25% estipulados en el contrato de prestación de servicios N° 2012002169, se encontró que en el documento de compras y cuentas por pagar del 25% de honorarios se registró un débito en la subcuenta de gastos 55020606 denominada asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5502 – SALUD y un crédito en la subcuenta 248004 denominada acciones de salud pública, de la cuenta 2480 – ADMINISTRACIÓN DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, la cual difiere con la cuenta del pasivo que utilizaron en el comprobante de compra y cuentas por pagar N° 20120006092 (24010103 – Adquisiciones de bienes y servicios).

Conforme a lo anterior, certifique si las cuentas y subcuentas que se afectaron para realizar el giro de recursos por concepto de los pagos parciales en un porcentaje del 25% en el contrato de prestación de servicios N° 2012002169 se ajusta a las disposiciones establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

Por su parte, el Consejo de Estado, mediante jurisprudencia y doctrina, se ha manifestado en diferentes ocasiones respecto a la definición de anticipo y pagos anticipados. La Sentencia 253322 del 22 de junio de 2001, expediente número 13436, la Sala Sección Tercera del Consejo de Estado, indica que “(...)... si el anticipo se entrega al contratista antes o simultáneamente con la iniciación del contrato, esto es, cuando aún el contratista no ha prestado el servicio, ejecutado la obra o entregado los bienes y precisamente espera dicha suma para iniciarlo y la fecha de ese pago marca la pauta para el cómputo del término del contrato, el pago de la suma de dinero que las partes convengan a ese título se hace en calidad de préstamo” (Subrayado fuera del texto). Lo anterior significa que los anticipos son de la entidad que entrega los recursos para la ejecución del contrato,

“(…)…por la cual se solicita al contratista que garantice su inversión y manejo y se amortice con los pagos posteriores que se facturen durante la ejecución del contrato”.

La Sentencia del Consejo de Estado con número de radicado 36878 del día 7 de septiembre de 2015, establece que la diferencia entre los anticipos y los pagos anticipados está dada por su destinación, “...puesto que mientras el anticipo se entrega al contratista para que éste invierta en la ejecución del contrato y por ello no ingresa al patrimonio del contratista sino que sigue perteneciendo a la entidad que lo gira, el pago anticipado, es simplemente la remuneración entregada antes de que se cumplan las obligaciones contractuales del contratista, de modo que puede ser gastada por éste sin ninguna limitación”.(Subrayado fuera del texto)

En cuanto al contrato de prestación de servicios N° 2012002169 suscrito entre el Instituto Departamental de Salud de Nariño y SIGIL CONSULTING GROUP S.A., la cláusula primera establece: “EL CONTRATISTA se compromete a Apoyar al Instituto Departamental de Salud de Nariño en la formulación e implementación de una política pública y estratégica departamental para el manejo de adolescentes en riesgo en riesgo (Sic) en Nariño, de acuerdo a las actividades establecidas en los estudios previos y la propuesta presentada, las cuales hacen parte integral del presente contrato”

En relación con el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución N° 354 de 2007 y sus modificaciones, define que la cuenta 1420 – AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS “Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios...” y la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”.

Así mismo, el CGC describe la cuenta 2480 - ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, la cual corresponde al “...valor de las obligaciones a cargo de las Direcciones de Salud para la atención en salud, con los recursos destinados para el régimen subsidiado, el subsidio a la oferta y acciones de salud pública. También representa el valor de las obligaciones derivadas de la aplicación de los recursos destinados al subsidio a la oferta, el apoyo a la afiliación de las madres comunitarias y las originadas en la ejecución de los recursos de la subcuenta ECAT”.

Por último, la cuenta 2401 - ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES “Representa el valor de las obligaciones autorizadas por vía general, contraídas por la

entidad contable pública por concepto de adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Las funciones de la CGN son determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública. Por lo anterior, se presenta a continuación el procedimiento contable relacionado con las inquietudes planteadas en la consulta, más no es competencia del ente regulador certificar el uso de las cuentas y subcuentas utilizadas por la entidad en lo concerniente al contrato de prestación de servicios celebrado con la firma extranjera SIGIL CONSULTING GROUP.

En relación con la inquietud referente al tratamiento contable de los recursos entregados por el Instituto Departamental de Salud de Nariño a la firma extranjera SIGIL CONSULTING GROUP como anticipos o pagos por anticipado, se hace necesario acotar los escenarios mediante el análisis de la esencia económica del instrumento jurídico utilizado para contratar el servicio con dicha firma.

Teniendo en cuenta los pronunciamientos del Consejo de Estado referidos en las Consideraciones de este pronunciamiento, el tratamiento contable de los recursos entregados a la firma contratada para la prestación del servicio respectivo corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si efectuado el análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Instituto Departamental de Salud de Nariño y la firma SIGIL CONSULTING GROUP, se determina que se pactaron desembolsos en forma de anticipos para la ejecución del contrato, siendo de propiedad de la entidad pública hasta tanto la firma ejecutará el objeto del contrato, el Instituto Departamental de Salud de Nariño debió registrar el desembolso en la subcuenta 142012-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420 – AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.
- b. Si efectuado el análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Instituto Departamental de Salud de Nariño y la firma SIGIL CONSULTING GROUP, se determina que se pactaron pagos anticipados, siendo recursos del contratista que generaban para la entidad pública el derecho a recibir posteriormente los bienes y servicios adquiridos, el

Instituto Departamental de Salud de Nariño debió registrar el desembolso en la subcuenta 190506-Honorarios, de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

En cuanto a la segunda inquietud, en función del principio de causación o devengo, con el cumplimiento del contrato por parte de contratista, se debió registrar un débito en la subcuenta 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, dado que el propósito contractual es la definición de una política y no el desarrollo de las actividades propias de su ejecución, contra la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401 - ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, así como la subcuenta 142012-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420 – AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o la subcuenta 190506-Honorarios, de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda a alguna de las opciones expuestas en los párrafos anteriores; igualmente debió acreditarse las subcuentas y cuentas correspondientes a los descuentos y retenciones que hubiere lugar en su momento.

Con ocasión del pago al proveedor, se debió debitar la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401 - ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditar la subcuenta que corresponda a la fuente de la cual se haya dispuesto los recursos, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20172000029881 DEL 06-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Negocios fiduciarios
	SUBTEMAS	Recursos entregados a Fiducoldex para el manejo de los Fondos Procolombia y Fontur

Doctora
NOHORA AHIGSA MARTÍNEZ MARTÍNEZ
Contador
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el Nº 2017-550-002212-2 del 3 de Mayo de 2017, mediante la cual consulta:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

290

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrega recursos a los patrimonios autónomos ProColombia y Fontur, operación que registra como un gasto en la subcuenta 521106-Estudios y proyectos de la cuenta 5211-GENERALES. Por su parte los patrimonios autónomos, que tienen código institucional asignado por la CGN, reportan los gastos relativos al cumplimiento del objeto de la fiducia.

En la revisión de saldos de operaciones recíprocas la CGN observó que por un mismo recurso se reporta un doble gasto, por lo que el Ministerio solicita el procedimiento contable para reconocer la entrega de recursos a los patrimonios autónomos.

Es pertinente señalar que en mesa de trabajo celebrada con funcionarios del Ministerio y de Fiducoldex, entidad que administra los patrimonios autónomos, fue analizado el tema con el objeto de que el Ministerio con base en los documentos de constitución de los patrimonios, aclarara la naturaleza del negocio fiduciario para poder señalar el procedimiento contable.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, señala: De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil.

Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo. (...)
(Subrayado fuera de texto)

1. ENCARGOS FIDUCIARIOS

El procedimiento contable definido para los encargos fiduciarios es aplicable a los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes contenidas en el

Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, por parte de las entidades contables públicas.

Tratándose de los encargos fiduciarios y atendiendo el principio de Causación o Devengo, la entidad contable pública debe reconocer, por lo menos al finalizar el mes, los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, con base en la información que presente la sociedad fiduciaria y dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública. Para suministrar información detallada del encargo fiduciario, la entidad contable pública puede crear códigos auxiliares que identifiquen los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos del negocio fiduciario.

El tratamiento contable de los encargos fiduciarios depende de la finalidad con la que se realicen, es decir fiducia de inversión, fiducia de administración, fiducia de garantía y fiducia inmobiliaria. (...)

12. FIDUCIA MERCANTIL

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso. (...)

13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido.(...)

15. ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS EN FIDEICOMISO

Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio

Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, según lo planteado en la mesa de trabajo realizada con la entidad y Fiducoldex, al no haber claridad respecto del tipo de negocio fiduciario que realizó el Ministerio, es necesaria esta definición, en el entendido que no es viable que los recursos que desembolsa el Ministerio sean reconocidos por éste como un gasto de operación en el momento de la entrega de estos, como ha venido realizándose. Por lo tanto el Ministerio debe efectuar un estudio para determinar si los recursos han sido entregados como fiducia mercantil o en encargo fiduciario, y aplicar el procedimiento contable que le corresponda, entre las alternativas que se presentan a continuación:

De tratarse de una fiducia mercantil, la entidad deberá reconocer los derechos fiduciarios en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, sujetos de actualización mensual, reconociendo los activos en caso de haberlos, y los gastos de acuerdo a la naturaleza de las erogaciones ejecutadas, y el caso de presentarse mayores valores respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deberán reconocer la variación debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable, en tanto que los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

De otra parte, si resultado del análisis, el Ministerio considera que es un encargo fiduciario, deberá reconocerlo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, el cual atendiendo el principio de Causación o Devengo, por lo menos al finalizar el mes, reconocerá los activos, pasivos,

ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, con base en la información que presente la sociedad fiduciaria y dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública. Para suministrar información detallada del encargo fiduciario, la entidad contable pública puede crear códigos auxiliares que identifiquen los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos del negocio fiduciario.

CONCEPTO No. 20172000030991 DEL 15-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Propiedades, planta y equipo Otros activos Transferencias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las mejoras y adiciones realizadas a los bienes muebles e inmuebles tomados en arrendamiento o recibidos en comodato

Doctor

LUIS FRANCISCO GÓMEZ LIZARAZO

Coordinadora Área Administrativa

U.A.E. Autoridad Nacional Acuicultura y Pesca - AUNAP

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500016803-2, del 28 de marzo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“La entidad tomó en arriendo los pisos 6° 14° y 15° del Edificio UGI, inmueble ubicado Calle 40 A No 13-09—Bogotá. A estos pisos se realizó adecuaciones que mejoraron la propiedad.

Este contrato de arrendamiento del bien inmueble sobre los pisos 6° 14° y 15°, se renueva cada dos años así: el primero fue del año 2012 al 2014, 2014- 2016 el actual se encuentra vigente desde el año 2016 al 2018.

El segundo caso son las Mejoras en Propiedad Ajena transferidas por el INCODER de los bienes inmuebles ubicados en Bahía Málaga y Gigante (Huila).

Teniendo en cuenta las mejoras realizadas en los pisos antes indicados funciona la parte administrativa de la entidad, este contrato de arrendamiento se renueva cada dos años; caso contrario con las Mejoras transferidas por el INCODER en la vigencia de 2012; las cuales se encuentran en comodato renovándose cada cinco años.

La amortización de las Mejoras en Propiedad Ajena, se viene amortizando a 50 años; la consulta radica:

Teniendo en cuenta la Norma Técnica relativa a la Propiedad, Planta y Equipo en el párrafo 197 del Plan General de Contabilidad Pública (...)

Solicito amablemente me indique cual sería el tiempo para amortizar estas mejoras, teniendo en cuenta que en uno hay un contrato de arrendamiento y en el segundo son bienes inmuebles que se tienen en Comodato y de los cuales el INCODER transfirió las mejoras”.

CONSIDERACIONES

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

En el Régimen de Contabilidad Pública Precedente se establece:

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

168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la

calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda. (...)

197. Las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la amortización afecta directamente el patrimonio, excepto para las obras y mejoras en propiedades utilizadas para las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo”. (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos económicos relacionado con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“1. ADICIONES Y MEJORAS

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos. (...)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, (...)

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio”. (Subrayados fuera del texto)

Adicionalmente, la cuenta contable de obras y mejora en propiedad ajena, de acuerdo al Catálogo General de Cuentas, indica:

“1915 – OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 1420-Avances y Anticipos Entregados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las erogaciones en que se incurra por las adiciones o mejoras realizadas.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la amortización causada periódicamente”. (Subrayados fuera del texto)

Sobre las adiciones y mejoras realizadas en bienes recibidos en arrendamiento, la CGN emitió el concepto No. 20152000032781, el 10 agosto de 2015, dirigido a la doctora Mónica Patricia Ocampo Villa profesional especializado de la Superintendencia de Notariado y Registro, en el que se indicó:

“De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el reconocimiento contable del sistema de aire acondicionado en un inmueble recibido en arrendamiento dependerá del acuerdo entre las partes que suscriben el contrato de arrendamiento, en relación con la asunción del costo de las adecuaciones.

En consecuencia, si el arrendatario es quien asume tales costos, siempre que el sistema corresponda a una estructura que haga parte integral del inmueble y que mejore o amplíe en forma significativa la capacidad operacional del mismo, se debita la subcuenta 191502-Edificaciones, de la cuenta-1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, según

corresponda a la naturaleza del bien, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta-2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, la cual se cancelará con el pago al proveedor, sin detrimento del reconocimiento de los descuentos y retenciones en la fuente que se deriven de la transacción.

La amortización de las obras y mejoras en propiedad ajena deben efectuarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas.

Es de anotar que si se trata de un bien mueble que conserve esta naturaleza y puede ser separado del inmueble, se debe reconocer en la subcuenta 165590- Otra maquinaria y equipo, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO.

Ahora si el costo de las adecuaciones va a ser reembolsado por parte del arrendador del inmueble, se reconocerá un derecho en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1470- OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta-2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, la cual se cancelará con el pago al proveedor”. (Subrayados fuera del texto)

Adicionalmente, sobre el tratamiento de las mejoras y adiciones en bienes recibidos mediante arrendamiento operativo, la CGN emitió el concepto No. 20162000034721, el 09 de septiembre de 2016, dirigido al doctor John Edward Torres Pinilla, contador público, el cual concluye:

“1. Tratamiento contable de las mejoras en propiedades recibidas a través de contratos de arrendamiento operativo.

Cuando una entidad de gobierno recibe un bien a través de un contrato de arrendamiento operativo, la entidad arrendataria no podrá reconocer el activo arrendado en sus estados financieros, por lo cual los desembolsos de adiciones y mejoras del bien asumidas por el arrendatario y que no constituyan activo para éste, deberán ser tratadas como gastos de transferencias o subvenciones, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando el arrendador es otra entidad de gobierno, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando el arrendador es una empresa pública o privada, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, sobre el tratamiento para las mejoras en propiedad ajena de bienes entregados en comodato, la CGN emitió el concepto No. 20152000046831, el 23 de diciembre de 2015, dirigido al doctor Luis Eduardo Ibagué Barrero, contador del Instituto Municipal para la Recreación y el Deporte de Soacha, en el cual se establece:

“2. Por regla general las obras que aumenten la vida útil de un bien, amplíen su capacidad productiva o su eficiencia operativa, deben reconocerse como un mayor valor del bien, afectando los elementos básicos para la estimación de la vida útil y el cálculo de la depreciación; en tanto que los comodatos celebrados entre entidades de Gobierno deben ser reconocidos como Propiedades, planta y equipo en cabeza del comodatario, según lo estipula el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

En consecuencia, si el comodatario realiza obras que cumplen las condiciones para el reconocimiento como Propiedades, planta y equipo, le corresponderá a éste efectuar el registro de las mejoras en las subcuentas y cuentas del Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO según la naturaleza del respectivo bien”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, las adiciones y mejoras reconocidas como un mayor valor del activo, que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación, serán objeto de depreciación o amortización.

La depreciación o amortización de las adiciones y mejoras se realizará durante la vida útil estimada por la entidad, basándose en los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que genere ese activo a partir de la realización de estas adiciones y mejoras. Es imperante recalcar que la vida útil debe ser actualizada de forma periódica, de tal manera que se tenga en cuenta las adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores que amplíen o disminuyan la vida útil estimada inicialmente, revelando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio.

1. MEJORAS Y ADICIONES EN BIENES TOMADOS EN ARRENDAMIENTO

Las mejoras y adiciones, realizadas a los bienes muebles e inmuebles tomados en arrendamiento, serán reconocidas de acuerdo a lo que se haya suscrito por las partes en el contrato, en relación con los costos incurridos, así:

- Si se pactó que el valor por las mejoras y adiciones será reembolsado por parte del arrendador, se reconocerá un derecho en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, la cual se cancelará con el pago al proveedor.

- Si es el arrendatario quien asume los costos por mejoras y adiciones, puesto que en el contrato se pacta que estos importes no serán reintegrados por parte de la entidad arrendadora y, además, se ha establecido que el bien deberá ser restituido en las mismas condiciones en las cuales fue entregado, reconocerá un débito en la subcuenta 191502-Edificaciones, de la cuenta-1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, siempre que el importe incurrido mejore o amplíe en forma significativa la capacidad operacional del mismo, de lo contrario, se registrará un gasto en alguna de las subcuentas 511112-Obras y mejoras en propiedad ajena o 521110-Obras y mejoras en propiedad ajena, según corresponda a un gasto de administración o de operación. La contrapartida corresponderá a un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta-2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, la cual se cancelará con el pago al proveedor, sin detrimento del reconocimiento de los descuentos y retenciones en la fuente que se deriven de la transacción.

La amortización de las obras y mejoras en propiedad ajena deben efectuarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas.

2. MEJORAS Y ADICIONES EN BIENES RECIBIDOS EN COMODATO

En el entendido que los bienes hayan sido recibidos en comodato y dado que estos son incluidos como propiedad, planta y equipo de la comodataria (quien recibe el bien), las obras y mejoras realizadas a estos bienes que amplían la capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios, o permiten la reducción significativa de los costos, serán reconocidas como un mayor valor activo, así un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta-2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Por su parte, si los importes por adiciones y mejoras no cumplen las condiciones para ser reconocidas como propiedad, planta y equipo se registrarán como gasto o costo en el periodo contable.

Así las cosas, la entidad deberá realizar una nueva estimación de la vida útil de los bienes que incluya las adiciones y mejoras realizadas, en concordancia con lo que haya definido en sus manuales de políticas y procedimientos internos.

CONCEPTO No. 20172000031121 DEL 16-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros ingresos Gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del convenio interadministrativo suscrito entre el AMB y la CDMB

Doctora

YELITZA GARCÍA SANDOVAL

Profesional SAF

Área Metropolitana de Bucaramanga

Bucaramanga

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500025712, del 26 de mayo de 2017, en la cual solicita orientación sobre el registro del convenio suscrito con la Corporación CDMB.

CONSIDERACIONES

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

El convenio interadministrativo celebrado entre el Área Metropolitana de Bucaramanga y la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga – CDMB, establece:

“PRIMERA: OBJETO DEL CONVENIO: El objeto del presente Convenio es; AUNAR ESFUERZOS ENTRE EL AMB Y CDMB, PARA DESARROLLAR ACCIONES DE RECUPERACIÓN Y CONSERVACIÓN DE ÁREAS DE ESPECIAL IMPORTANCIA ECOSISTÉMICA, INCLUIDAS LAS DEL SISTEMA REGIONAL DE ÁREAS PROTEGIDAS EN EL TERRITORIO METROPOLITANO,

GARANTIZANDO ASÍ LA INTEGRACIÓN URBANO – RURAL DEL ÁREA METROPOLITANA DE BUCARAMANGA. (...)

CLAUSULA TERCERA: (...)

PARÁGRAFO 1: Los aportes del AMB, se realizarán dentro de los (10) días siguientes a la radicación de la respectiva cuenta de cobro e informes de ejecución de actividades e inversión de los recursos del convenio, debidamente aprobados por el supervisor designado por el AMB para tal efecto. PARAGRAFO 2: Para el manejo de los dineros aportados por el AMB, la CDMB deberá abrir una cuenta de ahorros a nombre del convenio, donde serán depositados los recursos. A la finalización del plazo del convenio, la CDMB deberá devolver al AMB los rendimientos financieros que se generen. (...)

CLAUSULA CUARTA: OBLIGACIONES DE LA CDMB: Para el cabal cumplimiento del objeto del presente convenio Interadministrativo la CDMB deberá ejecutar las siguientes actividades: 1) Realizar la inversión de los recursos aportados por el AMB en los proyectos del Plan de Acción de la CDMB, específicamente relacionados con los ecosistemas descritos en los considerandos del presente convenio, y con las siguientes temáticas: a) Mejoramiento de la gestión de la demanda y calidad del recurso hídrico; b) Ordenamiento ambiental del territorio para la adaptación y mitigación al cambio climático; c) Reducción del riesgo de desastres y adaptación al cambio climático en las áreas de escarpa; d) Preservación, restauración y uso sostenible de las coberturas vegetales; e) Generación de conocimiento de la biodiversidad en el Jardín Botánico Eloy Valenzuela y en el Centro de Atención y Valoración - Centro de Educación Ambiental y de Rescate de Fauna Silvestre (CAV-CEARFS); h) Conservación de la biodiversidad y recursos hídricos en los Andes del norte, páramo Santurbán — Berlín; i) Fortalecimiento de la generación del conocimiento e investigación ambiental; j) Mejoramiento de las áreas estratégicas y bienes inmuebles de la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga ubicados en los ecosistemas descritos en los considerandos del presente convenio; k) Evaluación y control a la demanda de los recursos naturales en el sector rural; l) Implementación de acciones estratégicas de educación ambiental y Comunicación para el fortalecimiento de la Participación y Gestión Ambiental en el sector rural; 2) Presentar al supervisor del convenio el plan de trabajo para la ejecución del convenio, como soporte para el trámite del primer pago. 3) Presentar al supervisor designado por el AMB, informes de ejecución de actividades e inversión de los recursos del convenio en los periodos previos al trámite de cada una de las cuentas. 4) Presentar un informe final de la ejecución de actividades e inversión de los recursos, dentro de los quince (15) días siguientes a la terminación del plazo del convenio, como requisito para la liquidación del mismo. 5) Designar un supervisor que vigile el cumplimiento del objeto del convenio. 6) Las demás que se requieran para el cabal cumplimiento del objeto del presente convenio interadministrativo.

CLAUSULA QUINTA: OBLIGACIONES DEL AMB: 1). Realizar el pago de los aportes conforme lo establecido en la Cláusula Tercera del presente documento; 2) Designar supervisor que vigile el cumplimiento del objeto del convenio y las obligaciones aquí pactadas. CLAUSULA SEXTA: SUPERVISION. La Vigilancia en el Cumplimiento y Ejecución del objeto del presente convenio, en el AMB se realizará por el funcionario designado por la Dirección de la Entidad". (Subrayado fuera del texto)

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

"8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

Por su parte, el catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe:

"1424 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, y las subcuentas y cuentas de los grupos 13-Rentas por cobrar, 14-Deudores, la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración y las subcuentas y cuentas de los grupos 22-Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central y 23-Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados.

2- El valor de los ingresos obtenidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los gastos generados.
- 3- El valor de los activos adquiridos.
- 4- El valor de los pasivos cancelados.
- 5- El valor de los recursos trasladados como reserva financiera actuarial”.

Adicionalmente, la CGN emitió el concepto N° 2017200000711, el día 12 de enero de 2017, dirigido a la doctora Gloria Celis, contadora de la UAE- Servicio Público de Empleo, en el cual se estableció el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, en los siguientes términos:

“El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del cedente. El ente administrador no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del principal.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento los contratos o convenios celebrados, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se origina el devengo un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos habrá finalmente el devengo de un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

c. Una operación conjunta donde el cedente entrega los recursos para que administrador los ejecute sin que la entidad principal pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de un convenio o de un contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; si existe transferencia

del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Así las cosas, el convenio interadministrativo suscrito entre el AMB y el CDMB se caracteriza, entre otros aspectos, porque el receptor de los aportes realizados por el AMB: (i) se compromete a desarrollar actividades que hacen parte del cometido estatal del AMB, (ii) debe atender los requerimientos del AMB frente a la utilización de los dineros aportados, (iii) la vigilancia en el cumplimiento y ejecución del objeto del convenio se encuentra bajo supervisión por parte de un funcionario de la AMB, delegado por esta entidad, (iv) le asiste la obligación de reintegrar los rendimientos financieros, y (v) debe entregar al AMB los informes de todas las actividades desarrolladas en ejecución del convenio.

Por lo anterior, en cumplimiento del principio de devengo o causación, cuando el AMB entrega dineros en desarrollo de un convenio, donde el tercero administra tales recursos, se debe observar el siguiente procedimiento contable:

- Entrega de los recursos: Los valores girados por el AMB, para la ejecución del convenio, deben reconocerse como recursos entregados en administración, debitando la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual le permitirá revelar y controlar el monto de dineros que se encuentran pendientes de legalizar y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución de los recursos: Con la entrega de los informes de avance del objeto pactado en el convenio, se deberá disminuir el importe reconocido en la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, momento en el que se reconocerá, dependiendo de la esencia económica o de la naturaleza de las erogaciones, un débito en las subcuentas y cuentas correspondientes al grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, si la legalización se relaciona con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico o, del grupo 52-DE OPERACIÓN si la ejecución reportada se refiere a erogaciones propias de la actividad básica o principal de la entidad, o del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si se trata de solución de necesidades básicas insatisfechas en materia de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.

- Reconocimiento de los rendimientos obtenidos: Los rendimientos que se produzcan con los recursos girados, se contabilizarán en el AMB, como un mayor valor de la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424--RECURSOS ENTREGADOS EN

ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805 – FINANCIEROS, toda vez que el convenio establece el reintegro de estos a la AMB.

CONCEPTO No. 20172000031531 DEL 22-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Inconformidad de la Entidad por hallazgos contables por parte de la Contraloría, en las cuentas de Deudores y Propiedades, Planta y Equipo, y el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones Extrajudiciales, y Embargos Decretados y Ejecutados sobre las Cuentas Bancarias

Doctora
ROSA JULIETH TORRES SARMIENTO
Jefe de Control Interno
Corporación Autónoma Regional del Guavio - Corpoguavio
Gachalá - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500000532, el día 10 de enero de 2017, en la cual consulta:

“...solicito a ustedes la intervención para dar solución a la inconformidad por parte de la Corporación en los hallazgos dejados por la Contraloría General de la República (Sic) y que contablemente para nosotros no se encuentra conforme a la normatividad emitida por la Contaduría General de la Nación.

Ya que la Contraloría esta desconociendo el procedimiento relativo a la etapa de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales: procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretos (Sic) y ejecutados sobre las cuentas bancarias.

Otro hallazgo en el tema deudores está contravención (Sic) del párrafo 154 del régimen de contabilidad pública en el tema de deudores...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos: Dado que la Entidad no formula preguntas concretas, sino que se limita a transcribir el cruce de comunicaciones con la Contraloría, se asumirán los siguientes puntos para proferir un pronunciamiento por parte de la CGN:

4. Procedencia del registro de provisiones y reclasificación a cuentas de difícil recaudo.
4. Registros de los actos administrativos por concepto de multas hasta quedar en firme.
4. Momento del Registro de los derechos por imposición de multa
4. Registro de baja de Bienes cuando es expedida la resolución respectiva.
4. Reconocimiento de Terrenos donados y comprados y Terreno Nacederos.
4. Gestión de conciliación de cuentas recíprocas.
4. Soportes Contables frente a deficiencias de los recursos informáticos

CONSIDERACIONES

2. Procedencia del registro de provisiones y reclasificación a cuentas de difícil recaudo.

Los párrafos 152, 154 y 156 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública - RCP, señalan:

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

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

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

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas:

“1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1402-APORTES SOBRE LA NÓMINA, 1403-RENTAS PARAFISCALES, 1406-VENTA DE BIENES, 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, 1409-SERVICIOS DE SALUD, 1411-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS y 1470-OTROS DEUDORES.

1480 - PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr).

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores.

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

3105-CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con: “3- El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago”. (Subrayados fuera del texto)

2. Registros de los actos administrativos por concepto de multas hasta quedar en firme.

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

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

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

120. **Prudencia.** En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna”. (Subrayados fuera del texto)

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL

9.1.4.1.-Ingresos (...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos,

respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme." (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

"1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes." (Subrayados fuera de texto)

3) Momento del Registro de los derechos por imposición de multa

El artículo 87 de la Ley 1437 de 2011 en relación con la firmeza de los actos administrativos, prescribe:

"Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.

3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.

4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.

5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.”

4) Registro de baja de Bienes cuando es expedida la resolución respectiva.

El párrafo 104 del Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con las condiciones que se asocian a la característica cualitativa de “Confiabilidad” de la información contable pública, expresa: “La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”.

Por su parte, el numeral 23 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que hace parte del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

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

5) Reconocimiento de Terrenos donados y comprados y Terreno Nacederos.

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, expresa en los siguientes numerales:

“3. Proceso Contable

61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. (...)

62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, (...).

(...)

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

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

A su vez, el catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, describe:

“1605-Terrenos

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1682-Propiedades de Inversión, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado." (Subrayado fuera de texto)

6) Gestión de conciliación de cuentas recíprocas.

Los instructivos emitidos por la CGN, relacionados con el cambio del periodo contable para el reporte de información a la Contaduría y otros asuntos del proceso contable, precisan:

“- Obligatoriedad y consistencia del reporte de operaciones recíprocas

Las entidades reportaran los saldos de operaciones recíprocas y garantizarán que estos correspondan a transacciones que se hayan realizado de manera directa o indirecta con otras entidades públicas. (...).

- Consulta del instrumento de apoyo para el reporte de operaciones recíprocas

Para realizar el análisis, conciliación y reporte de las operaciones recíprocas, las entidades pueden consultar las Reglas de Eliminación que se encuentran publicadas en la página Web de la CGN, en la siguiente ruta: <http://www.contaduria.gov.co/Productos/Reglas de Eliminación>.(...)

- Conciliación de operaciones recíprocas

Las entidades efectuaran procesos de conciliación de los saldos de operaciones recíprocas en los cortes trimestrales intermedios con el fin de minimizar los saldos por conciliar generados al finalizar el periodo contable, con independencia de la conciliación que debe efectuarse en el último corte. (...)

7) Soportes Contables frente a deficiencias de los recursos informáticos

El Régimen de Contabilidad Pública en las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, señala:

“9.2.1 Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.”

Otro referente, es el Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, emitida por la CGN, que indica lo siguiente:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos: (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

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

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

3.3. Registro de la totalidad de las operaciones.

Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado

flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados. (...)

3.7. Soportes documentales.

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

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

CONCLUSIONES

Es preciso indicar que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías, razón por la cual la respuesta se orienta desde la perspectiva de la normatividad contable. Dadas las anteriores consideraciones en concordancia con las Normas, Principios y Procedimientos Contables aplicables para la elaboración y presentación de información contable que cumpla con el Régimen de Contabilidad Pública, se resuelven los puntos asumidos ante la falta de preguntas concretas, según lo expresado en los antecedentes de este pronunciamiento, en la siguiente forma:

1. Procedencia del registro de provisiones y reclasificación a cuentas de difícil recaudo.

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

En consecuencia, cuando los derechos provengan del cumplimiento de una actividad misional y estén relacionados con la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables, es decir que el servicio sea susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, se deberán reclasificar las cuentas en mora a deudas de difícil recaudo y reconocerse provisiones. En caso contrario, cuando los deudores no están asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables, no serán objeto de provisión y por lo tanto, no podrán reclasificarse a la cuenta deudores de difícil recaudo, su saldo se debe conservar en las subcuentas respectivas de registro original, hasta tanto se efectúe el pago por parte del deudor o la Entidad determine la

pérdida o incobrabilidad, y cuando el derecho se extinga, se debe cancelar el derecho afectando directamente el patrimonio en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

2) Registros de los actos administrativos por concepto de multas hasta quedar en firme.

Teniendo en cuenta los principios de contabilidad pública, Causación o Devengo y prudencia, para efectos contables, sólo puede reconocerse como ingresos tributarios y no tributarios, aquellos que se constituyen en derechos ciertos con base en las declaraciones tributarias o actos administrativos que imponen el tributo, una vez queden en firme.

Con la emisión del acto administrativo, y hasta tanto este quede en firme, procede el registro de una contingencia mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRA (CR). Una vez sean exigibles las multas, es decir cuando el acto administrativo queda en firme, se procede a su causación reconociendo el derecho en la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito en la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, y alternamente se descargan las cuentas de orden.

3) Momento del Registro de los derechos por imposición de multa

El momento del reconocimiento de un derecho a favor de la entidad por la imposición de una multa, es aquel en el cual se configura la firmeza del acto administrativo de conformidad con lo establecido en el artículo 87 de la Ley 1437 de 2011.

El procedimiento contable es el indicado en el punto inmediatamente anterior.

4) Registro de baja de Bienes cuando es expedida la resolución respectiva.

Los bienes que se retiran del servicio por encontrarse en condiciones de inservibilidad u obsolescencia, deben retirarse del estado de situación financiera, y los registros a efectuar corresponden a los definidos en el tratamiento contable de la baja en cuentas de activos, contemplado en el numeral 23 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

5. Reconocimiento de Terrenos donados y comprados y Terreno Nacederos.

Conforme con el Principio de devengo o causación, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la

oportuna asociación con el período en el cual deben medirse los resultados de las operaciones.

Los terrenos adquiridos por donación o compra deben registrarse en la subcuenta respectiva de la cuenta 1605-TERRENOS, con crédito a la subcuenta 323502- En especie, de la cuenta 3235-SUPERAVIT POR DONACION para los donados y en subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES para los comprados, sin detrimento del registro de las cuentas correspondientes a las retenciones y descuentos que puedan derivarse de la transacción, para los adquiridos a título oneroso. Es imperioso que el registro contable permita delimitar inequívocamente la identificación de los predios adquiridos.

Ahora bien, con respecto al terreno denominado nacederos, no es posible hacer pronunciamiento alguno, toda vez que no se tiene el contexto completo de la transacción.

6. Gestión de conciliación de Cuentas Recíprocas

La conciliación de saldos de operaciones recíprocas es una gestión que deben adelantar las entidades de manera recurrente, dejando trazabilidad de las acciones adelantadas y de los cambios o ajustes que de ello se deriven, toda vez que este proceso contribuye a la identificación y corrección de eventuales omisiones o errores de registro entre las entidades que hayan tenido operaciones que afectan el estado de resultados o de situación financiera, económica, social y ambiental, así como los Estados consolidados producidos por la CGN.

7. Soportes Contables frente a deficiencias de los recursos informáticos

En cualquier caso debe darse cumplimiento a las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad y a los numerales 3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y 3.7. Soportes documentales de la Resolución 357 de 2008. Por lo tanto, le corresponde a la Entidad hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, en concordancia con los manuales de políticas y procedimientos que debe implementar para el manejo y control de los bienes, independientemente de si se dispone o no de un módulo informático especializado para el registro de los terrenos.

Corresponde a la administración de la entidad, adelantar las gestiones pertinentes a efectos de solventar las deficiencias que eventualmente puedan presentarse a nivel de los recursos informáticos, cuando ello sea indispensable.

CONCEPTO No. 20172000033861 DEL 23-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Ingresos Otros activos
	SUBTEMAS	Registros contables de los rendimientos financieros obtenidos por los recursos para la ejecución de convenio interadministrativo de Gerencia integral.

Doctor
IVAN DAVID BORRERO HENRIQUEZ
Subdirector de finanzas y presupuesto
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500018502 del 6 de abril de 2017, en el cual manifiesta que el concepto 20172000015431 emitido para ese Ministerio respecto del registro contable de rendimientos financieros obtenidos de los recursos para la ejecución de convenio interadministrativo de Gerencia integral, solo se refiere al registro contable cuando los rendimientos financieros son revertidos al Convenio.

Consulta:

“ ¿Cuál es el registro que debe realizar el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio en el momento que el aporte de rendimientos financieros realizado por FONADE se le reintegre, porque no se ejecutaron dentro del proyecto?, lo anterior teniendo en cuenta que de acuerdo con el concepto emitido por la CGN, estos en el momento del aporte “Deben ser reconocidos debitando la subcuenta 147090 Otros deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480816 - Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 48108 — OTROS INGRESOS ORDINARIOS”?

En los siguientes términos atendemos la consulta:

CONSIDERACIONES

Respecto de la interpretación de lo pactado en convenios o contratos interadministrativos, en el contexto del modelo de Gerencia integral de proyectos, en particular, sobre la definición y alcance de tal modelo y la titularidad de los rendimientos financieros, entre otros aspectos, el Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, manifestó:

“(…) Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, Fonade ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.”

Así mismo el concepto N° 20162000013091 del 12-05-16, dirigido a Agencia Nacional de Hidrocarburos emitido por la Contaduría General de la Nación en relación con el procedimiento contable a aplicar a los rendimientos financieros de recursos obtenidos por el contratista como pago de un proyecto en la modalidad de gerencia integral de proyectos, señaló:

(…)

“1. Causación de los rendimientos generados por el portafolio constituido por el contratista.

Los rendimientos generados por los recursos girados en calidad de pago al contratista, en la modalidad de gerencia integral de proyectos, no genera registro alguno para el contratante, dado que estos son de propiedad del contratista según lo expuesto en el Concepto del Consejo de Estado mencionado en las consideraciones.”

Adicionalmente el concepto No. Radicado CGN N°: 20142000005261 dirigido al Departamento para la Prosperidad Social, señalo en las conclusiones, lo siguiente:

3.1 Reconocimiento de los rendimientos financieros

“(…) Conforme el pronunciamiento del Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013- 00 del 30 de abril de 2008, según el cual y dependiendo del acuerdo de las partes, los rendimientos financieros según provengan de los recursos girados a título de anticipo o de pago anticipado, requieren su propio reconocimiento contable, así:

Si los rendimientos financieros provienen de los giros realizados a título de anticipo y por razón de la normatividad que dispone el reintegro al Tesoro, corresponde al DPS-FIP reconocer el hecho, debitando la subcuenta 147090-Otros Deudores de la cuenta 1470 — OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480522 — Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 4805 — FINANCIEROS. Con el soporte de la consignación de los rendimientos al Tesoro, se debitará la subcuenta 572080 — Recaudos de la cuenta 5720 — OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 147090-Otros Deudores de la cuenta 1470 — OTROS DEUDORES

3.2 Reconocimiento de los rendimientos financieros revertidos al Convenio.

Dado que el párrafo segundo de la Cláusula quinta y la Cláusula séptima del convenio 069-2012, establece el compromiso de aportar y revertir los rendimientos al proyecto, incrementándose los recursos disponibles en la cuenta bancaria exclusiva para el Convenio, con la aprobación por la instancia definida en el mismo, en la contabilidad del DPS-FIP, se reconocerá el hecho, debitando la subcuenta 147090 Otros deudores de la cuenta 1470- OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480816- Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808- OTROS INGRESOS ORDINARIOS. (...)

Dado que el convenio dispone de los nuevos recursos en la cuenta bancaria de su exclusividad y una vez asignados a los proyectos aprobados por la instancia competente, es necesario que las partes determinen si tales recursos tienen la calidad de anticipo o pago anticipado, se reclasificarán a alguna de las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, según corresponda.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

Tratamiento contable de los rendimientos financieros.

Dependiendo del acuerdo de las partes y conforme al pronunciamiento del Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, los rendimientos financieros que provengan de los recursos girados a título de anticipo o de

pago anticipado, requieren un reconocimiento contable diferenciado, según se indica a continuación:

1) Si la entrega responde a la naturaleza de un pago anticipado, el contratista asume el control sobre el efectivo recibido y, por tanto, los rendimientos financieros que eventualmente pueda obtener como producto de operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual.

En este caso, no generan registro de derecho ni ingreso alguno para la entidad contratante, toda vez que le pertenecen al contratista.

2) Sí los rendimientos financieros provienen de los giros realizados a título de anticipo y por razón de la normatividad que dispone el reintegro al Tesoro, corresponde al contratante reconocer el hecho, debitando la subcuenta 147090-Otros Deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480522-Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 4805- FINANCIEROS. Con el soporte de la consignación de los rendimientos al Tesoro, se debitará la subcuenta 572080- Recaudos de la cuenta 5720- OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 147090-Otros Deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

3) Reconocimiento de los rendimientos financieros revertidos al Convenio.

Dado que el párrafo segundo de la Cláusula quinta y la Cláusula séptima del convenio 069-2012, establece el compromiso de aportar y revertir los rendimientos al proyecto, incrementándose los recursos disponibles en la cuenta bancaria exclusiva para el Convenio, con la aprobación por la instancia definida en el mismo, en la contabilidad del DPS-FIP, se reconocerá el hecho, debitando la subcuenta 147090 Otros deudores de la cuenta 1470- OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480816- Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS

Dado que el convenio dispone de los nuevos recursos en la cuenta bancaria de su exclusividad y una vez asignados a los proyectos aprobados por la instancia competente, es necesario que las partes determinen si tales recursos tienen la calidad de anticipo o pago anticipado, se reclasificarán a alguna de las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, según corresponda.

4) En el caso de los rendimientos financieros generados con los recursos del proyecto sobre los cuales se haya pactado revertirlos al proyecto con alguna condición, deberán ser registrados desde el inicio mediante un débito en la subcuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, según corresponda, con crédito a la subcuenta 291590-Otros créditos diferidos de la cuenta 2915-CREDITOS DIFERIDOS, la cual se irá amortizando en la medida se vayan ejecutando en el proyecto.

Si al liquidar el convenio existieren saldo no ejecutado por rendimientos financieros y estos deban reintegrarse al contratista se debita la subcuenta 291590-Otros créditos diferidos de la cuenta 2915-CREDITOS DIFERIDOS con credito a la subcuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, según corresponda, en el momento en que se define el reintegro.

Lo anterior complementa el concepto radicado con el No.20172000015431

CONCEPTO No. 20172000034301 DE 27-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Procedimiento contable para reconocer derechos originados en un fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que ordena a la Transportadora de Gas Internacional SA. E.S.P. — TGI SA. E.S.P pagar las costas del proceso a la CREG

Doctor
MEDARDO RODRIGUEZ BECERRA
Subdirector Administrativo y Financiero
Comisión Reguladora de Energía y Gas — CREG
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición de fecha 06 de junio de 2017, radicada en la Contaduría General de la Nación CGN con el N° 20175500026922, donde consulta con respecto al reconocimiento contable del fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección B dentro del proceso No. 250002341000-

2013-00757-00 que condenó a la Transportadora de Gas Internacional S.A. E.S.P. — TGI SA. E.S.P. a pagar a la CREG una suma por concepto de costas procesales, más los intereses de mora; cifra que supera el monto de las erogaciones que debió cancelar esta última por la defensa técnica jurídica.

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional en la Sentencia C-089/02, al definir los criterios para la liquidación de las costas en un proceso civil, define estas erogaciones así:

“Siguiendo planteamientos de la doctrina nacional, la jurisprudencia de esta Corporación ha explicado que las costas, esto es, “aquella erogación económica que corresponde efectuar a la parte que resulte vencida en un proceso judicial”, están conformadas por dos rubros distintos: las expensas y las agencias en derecho. Las primeras corresponden a los gastos surgidos con ocasión del proceso y necesarios para su desarrollo, pero distintos al pago de apoderados. El artículo 393-2 del C.P.C. señala como expensas los impuestos de timbre, los honorarios de auxiliares de la justicia, y hace referencia genérica a todos los gastos surgidos en el curso de aquel. Por su parte, las agencias en derecho no son otra cosa que la compensación por los gastos de apoderamiento en que incurrió la parte vencedora, aun cuando pueden fijarse sin que necesariamente hubiere mediado la intervención directa de un profesional del derecho. No obstante, esos valores son decretados a favor de la parte y no de su representante judicial, sin que deban coincidir con los honorarios pactados entra ésta y aquel”. (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, adoptado mediante Resolución N° 354 de 2007, en el numeral 8. Principios de Contabilidad Pública, en los párrafos 117 a 123, señala los siguientes:

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

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

Igualmente, es necesario considerar lo dispuesto en la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, que en el Artículo 4º, señala:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En aplicación del principio de devengo, los hechos que se derivan de la decisión proferida por Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante la cual se condenó a la Transportadora de Gas Internacional TGI S.A. E.S.P. a pagar a favor de la CREG la suma de \$2.646.724.312.41 por concepto de costas procesales, más los intereses de mora, deben reconocerse cuando el fallo quede en firme, es decir, cuando surjan los derechos o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

Ahora bien, dado que de conformidad con lo señalado por la Corte Constitucional en la en la Sentencia C-089/02, las costas son erogaciones económicas que corresponde efectuar a la parte que resulte vencida en un proceso judicial, el importe recibido debe imputarse en primera instancia a la recuperación de los gastos incurridos por ese concepto por la CREG. Si la suma determinada en el fallo excede tales gastos, la diferencia corresponde a un ingreso de carácter extraordinario que debe reconocerse en el período en que se profiere el fallo.

Como consecuencia de lo anterior, con la sentencia definitiva en firme a su favor, la CREG debe reconocer el derecho cierto mediante un débito en la subcuenta 147079-Otros deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES por el valor establecido en el fallo correspondiente y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del gasto contabilizado para reconocer las obligaciones originadas en la defensa técnica jurídica (si se trata de los gastos reconocidos por ese concepto durante el periodo contable en curso); en tanto, que acreditará la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS por la suma que corresponda al exceso sobre los gastos recuperados.

De otro lado, en cumplimiento del principio de devengo, cuando surjan los derechos por concepto de intereses, es decir, desde el momento en que el fallo del citado tribunal adquiere firmeza, se deberán reconocer mediante un débito en la subcuenta 147083 Otros intereses de la cuenta 1470 OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481090 - Otros ingresos extraordinarios de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

De otro lado, es pertinente recordar que por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública. Por tanto, excede las competencias asignadas a la CGN emitir una opinión sobre el efecto legal y financiero frente a la diferencia que se presenta entre el valor de establecido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en favor de la CREG y los gastos que esta entidad realmente causó para atender su defensa jurídica.

CONCEPTO No. 20172000034451 DEL 27-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Registro para cancelar los actos administrativos de multas en firme por revocatoria

Doctora
LUZ ELENA CAICEDO PALACIOS
Contadora
Superintendencia de Puertos y Transportes
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500024652, el día 18 de mayo de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) En vigencia anterior se allego al área contable acto administrativo por el cual se sanciona al vigilado, realizando registro contable ejemplo:

4110 Ingresos cr 100
1401 Ingresos db 100

Cancelación del acto administrativo

1401 Ingresos cr 100
572080 Recaudo db 100

En la presente vigencia se allega resolución revocando el acto administrativo donde se impuso multa.

Consulta: cuál sería el registro contable a realizar

Se cree que para efectos de reversión de la cuenta 4110 Ingresos, se debe afectar 581590, toda vez que afecto el ingreso en la vigencia anterior. ...”

Adicionalmente, a través de llamada telefónica efectuada por la CGN y correo electrónico enviado por la entidad, la consultante envía los actos administrativos, precisa como realizó el registro para reversar los valores de la multa (Crédito 140102 multas contra debito 581590 Provisión, depreciaciones y amortizaciones) y solicita los registros que deben efectuarse.

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

CONSIDERACIONES

Sobre la caducidad, la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia del 19 de noviembre de 1976, expresa: “La caducidad, en concepto de la doctrina y la jurisprudencia, está ligada con el concepto de plazo extintivo en sus especies de perentorio e improrrogable; el que vencido la produce sin necesidad de actividad alguna ni del juez ni de la parte contraria. De ahí que pueda afirmarse que hay caducidad cuando no se ha ejercitado un derecho dentro del término que ha sido fijado por la ley para su ejercicio... el fin de la caducidad es preestablecer el tiempo en el cual el derecho puede ser útilmente ejercitado... en la caducidad se considera únicamente el hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado, prescindiendo de la razón subjetiva, negligencia del titular, y aún la imposibilidad de hecho” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución N° 003052 del 22 de julio de 2011 del MINISTERIO DE TRANSPORTE SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE, por la cual se falla la

investigación administrativa iniciada mediante resolución No. 2365 de 30 de marzo de 2010 en contra de la empresa de servicio público de transporte terrestre automotor de carga LOGISTICA DE TRANSPORTE S.A. — LOGITRANS SA., prescribe:

“RESUELVE:

ARTICULO PRIMERO: DECLARAR responsable a la empresa de servicio público de transporte terrestre automotor de carga LOGISTICA DE TRANSPORTES S.A. — LOGITRANS S.A., con N.I.T. 811.005.276-0 por contravenir el literal d, del artículo 46 de la Ley 336 de 1996, en concordancia con lo normado en el artículo 8° de la Resolución 4100 de 2004 del Ministerio de Transporte, modificada por el artículo 1° de la Resolución 1782 de 2009 del Ministerio de Transporte, por incurrir en la conducta descrita en el artículo 1°, código 560 de la Resolución 10800 de 2003, proferida por el Ministerio de Transporte, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta decisión.

ARTÍCULO SEGUNDO: SANCIONAR con multa de setecientos (700) salarios mínimos mensuales legales vigentes para la época de la comisión de los hechos, equivalentes a la suma de TRECIENTOS VEINTITRES MILLONES CINCUENTA MIL PESOS (\$ 323.050.000) MCTE, a la empresa de servicio público de transporte terrestre automotor de carga LOGISTICA DE TRANSPORTES S.A. — LOGITRANS SA., con N.I.T. 811.005.276-0, conforme a lo señalado en la parte motiva

PARÁGRAFO PRIMERO: La multa impuesta en la presente Resolución, deberá ser pagada dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, contados a partir de la ejecutoria de la presente decisión a nombre de la cuenta TASA DE VIGILANCIA SUPERPUERTOS Y TRANSPORTE Banco Popular Código Rentístico 02 Cuenta 050-00125-4.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Efectuado el pago de la multa, LOGISTICA DE TRANSPORTE S.A. — LOGITRANS S.A., deberá allegar a esta Delegada vía fax, correo certificado o a través de cualquier otro medio idóneo; copia legible del recibo de consignación indicando expresamente el número de resolución de fallo y el informe único de infracciones de transporte número 428154 de fecha 30 de agosto de 2008, que originó la sanción,

PARÁGRAFO TERCERO: Vencido el plazo de acreditación del pago sin que éste se haya demostrado, se procederá a su cobro persuasivo y/o coactivo por parte del Grupo Cobro Persuasivo y Jurisdicción Coactiva de la Superintendencia de Puertos y Transporte, teniendo en cuenta que la presente Resolución presta mérito ejecutivo de acuerdo a lo consagrado en el artículo 64 del Código Contencioso Administrativo. (...)

ARTICULO CUARTO: NOTIFICAR el contenido de la presente resolución por conducto de la Secretaria General de la Superintendencia de Puertos y Transporte a su apoderada en la Calle 100 No. 8 — 55 Oficina 811 Torre C de la ciudad de Bogotá D.C., o en su defecto al Representante Legal y/o quien haga sus veces de la empresa de servicio público de transporte terrestre automotor de carga LOGÍSTICA DE TRANSPORTES S.A. (...) en su defecto por edicto de conformidad con los artículos 44 y 45 del Código Contencioso Administrativo. Copia de la comunicación a que se refiere el precitado artículo y la constancia de envío y recibo de la misma, deberá ser remitida a la Superintendencia Delegada de Tránsito y Transporte Terrestre Automotor para que forme parte del respectivo expediente, así como también del acto de notificación personal o del edicto, según el caso.

ARTÍCULO QUINTO: Contra la presente Resolución proceden los recursos de reposición ante la Superintendente Delegada de Tránsito y Transporte Terrestre Automotor y en subsidio el de apelación ante el Superintendente de Puertos y Transporte, de los cuales podrá hacer uso por escrito en la diligencia de notificación personal o dentro de los cinco (5) días siguientes a ella, o a la desfijación del edicto, según el caso.” (Subrayados fuera del texto)

A su vez la Resolución de Revocatoria N° 015274 del MINISTERIO DE TRANSPORTE SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE, por medio de la cual se ordena la Revocatoria Directa de veinticuatro (24) resoluciones sancionatorias, en contra de la empresa de transporte público terrestre automotor de carga LOGISTICA DE TRANSPORTE S.A., establece: (...)

“Que al respecto, es preciso indicar que en todos los casos analizados en la presente Resolución, se denota que la comisión de la conducta indicados en la resoluciones materia de solicitud de revocatoria, sucedieron hace más de tres años y las conductas se cometieron en 01 de 1984, que disponía:

“(...) Caducidad respecto de las sanciones

ARTÍCULO 38. Salvo disposición especial en contrario, la facultad que tienen las autoridades administrativas para imponer sanciones caduca a los tres (3) años de producido el acto que pueda ocasionarlas. (...)“

Que de lo anterior se deduce, que para que opere el fenómeno jurídico de la caducidad deben haber transcurrido tres (3) años, dentro de los cuales la administración no se haya pronunciado y no haya notificado la decisión tomada respecto de la actuación administrativa, situación que no ocurre en el caso que nos asiste, como se indicó

anteriormente, por consiguiente, dicha solicitud de caducidad no está llamada a prosperar. (...)

RESUELVE

“Artículo 1. Revóquese Veinticuatro (24) actos administrativos que sancionaron a la empresa de Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor LOGISTICA DE TRANSPORTE S.A. - LOGITRANS S.A Identificada con Nit N°811.005.276-O, que se relacionan a continuación:

Artículo 2. Decrétese la caducidad sancionatoria de la Administración sobre los siguientes Informes Únicos de Infracción de Transporte:

Artículo 3. Archívese las actuaciones administrativas originadas en los Informes Únicos de Infracción de Transporte, enunciada en el artículo 2 de la presente Resolución.

Artículo 4. Notifíquese el contenido de la presente Resolución por conducto de la Secretaria General de la Superintendencia de Puertos y Transportes, al representante legal o a quien haga sus veces de la empresa de Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor LOGISTICA DE TRANSPORTE S.A. - LOGITRANS S.A (...)

Artículo 5. Una vez notificada deberá remitirse copia del presente acto administrativo a la Superintendencia Delegada de Tránsito y Transporte Terrestre Automotor para que forme parte del respectivo expediente, a la Oficina asesora de Jurídica y al Grupo Financiera, para lo pertinente.

Artículo 6. Contra la presente resolución no procede recurso alguno, de conformidad al artículo 95 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo” (Subrayados fuera del texto)

El marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, indica:

“8. Principios de Contabilidad Pública (...)

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

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS GRUPOS QUE INTEGRAN EL ACTIVOS (...)

9.1.1.3. Deudores.

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

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

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL (...)

9.1.4.1 Ingresos

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme." (Subrayados fuera de texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

"1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS:

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

4110 NO TRIBUTARIOS

Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación por las ventajas o beneficios que obtienen de éste. Los ingresos no tributarios comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones y concesiones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos No Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos.

4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, La Resolución N° 357 del 23 de julio de 2008, establece:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad. (...)

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

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

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, el reconocimiento contable de los valores que fueron reconocidos como derechos por multas por cobrar mediante la Resolución N° 003052 del 22 de julio de 2011, que posteriormente, como consecuencia de un acto administrativo revocatorio por razones de caducidad de la acción para imponerlas, Resolución N° 015274 del 18 de mayo de 2016, resultaba improcedente, por cuanto el acto administrativo que

las impuso se profirió habiendo caducado la acción respectiva, y por lo tanto representan un registro indebido de un derecho que por las falencias anotadas, no nació a plenitud, contrariando las normas técnicas de deudores e ingresos.

Como consecuencia de ello, el registro del acto administrativo que revoca la resolución que impuso indebidamente las multas, debe efectuarse mediante un débito en la subcuenta 481559 otros ingresos de la cuenta 4815- AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140102 multas, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20172000042671 DEL 21-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento que debe seguir una entidad para depurar los saldos contables, que no cuentan con un comprobante o soporte de contabilidad. Prescripción de derechos y obligaciones.

Doctora

ADRIANA PATRICIA BERBEO ORTEGÓN
Directora Administrativa y Financiera
Secretaría de Educación de Cundinamarca
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500025552, del día 25 de mayo de 2017, en la cual menciona que en la contabilidad de la Secretaría de Educación de Cundinamarca, existen registros contables de los años 2007 y 2008, que no cuentan con el soporte contable respectivo, y no tienen identificado el tercero asociado a la deuda o acreencia. Tampoco se han ejercido acciones para recuperar, reclamar o sufragar el derecho o la obligación, así pues, es necesario depurar las cifras contables y demás datos contenidos en los estados financieros, informes y

reportes, con el fin de que cumplan con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, por lo cual solicita lo siguiente:

“1. ¿Qué procedimiento debe seguirse en estos casos en donde pese a su búsqueda, definitivamente no se cuenta con los soportes de los registros, para proceder a su cobro o pago?

2. ¿En qué situación jurídica de caducidad, prescripción, o cualquier otra forma de extinción de derechos y obligaciones, se encuentran dichos hechos, si como se indicó al comienzo de esta comunicación corresponden a registros de vigencias 2007 y 2008?”

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1.

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 106, se señala lo siguiente:

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

El Procedimiento de Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, menciona:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

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

3.8. Conciliaciones de información.

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

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como

una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible. (...)” (Subrayado fuera de texto) Por otro lado el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece que la cuenta 3105 “Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables”.

Pregunta 2.

La ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, indica:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

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

CONCLUSIONES

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

1. Procedimiento que debe seguir la entidad, cuando no cuenta con los soportes contables de derechos y obligaciones registrados en la contabilidad.

De conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la información contable pública debe ser verificable, y ello se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables

públicas, sin ningún sesgo.

En consecuencia, las entidades deben adelantar todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de la información contable, cuando se identifiquen bienes, derechos y obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando se distorsionen los resultados del período; proceso para el que deben adoptarse las medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo garantizando así la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental.

Si tras efectuar todos los esfuerzos razonables para depurar la información, la entidad no logra individualizar o desagregar saldos de activos o pasivos; es decir, cuando adelantó un proceso de investigación, que incluyó, entre otros aspectos, la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los documentos idóneos que sirvan de soporte documental para cada partida registrada en la contabilidad o del comprobante de contabilidad, ejecutando rigurosamente todos los procedimientos administrativos a su alcance, en procura de localizarlos, reconstruirlos, sustituirlos o reponerlos, utilizando para ello, mecanismos alternos de comprobación tales como circularización y/o requerimientos a terceros directa o indirectamente relacionados con el asunto objeto de indagación; entonces la entidad deberá conformar con todo ello un expediente, dejando constancia sobre la imposibilidad de establecer el origen de la partida.

Así pues, después de adelantada toda la gestión administrativa pertinente, mencionada en el párrafo anterior, las instancias jerárquicas de la entidad, que tengan competencia para ello, podrán autorizar la realización de los ajustes contables a que haya lugar de conformidad con los criterios definidos en los manuales de funciones, procesos y procedimientos internos, considerando que es una decisión que no depende de los pronunciamientos de la Contaduría General de la Nación. Por lo cual, dado que el procedimiento de control interno contable prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, se recomienda recurrir a esta instancia cuando se requiera una decisión administrativa extraordinaria para el proceso de depuración de saldos contables.

Si se toma la decisión de retirar las partidas de las cuales no se encontraron los soporte de respaldo, su registro corresponde a un débito en la subcuenta 310504 Municipio, de la Cuenta 3105 CAPITAL FISCAL y un crédito en la subcuenta y cuenta donde se tiene registrado el derecho respectivo, cuando se trate de valores que no están relacionados con la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables. En tratándose de acreencias, se debitará la subcuenta y cuenta donde se encuentran registrados las obligaciones y se acredita la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810 - EXTRAORDINARIOS; y alternamente, revelar en notas a los estados

contables, la información pertinente, pero si se tratase de errores aritméticos de registro o falencias en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos, en años anteriores, se acreditará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Este procedimiento no obsta para que se adelanten las investigaciones y acciones pertinentes, en caso que exista responsabilidad por parte de algún(os) servidor(es) público(s) en la pérdida de derechos.

2. Situación jurídica de caducidad, prescripción o cualquier otra forma de extinción de derechos y obligaciones registrados contablemente por la entidad.

La CGN se abstiene de manifestarse sobre la situación de prescripción, caducidad o extinción de los derechos y obligaciones que la entidad tiene registrados en su información contable, toda vez que no es la entidad competente para definir tales hechos; por lo cual, la entidad deberá realizar un análisis individual de los derechos y obligaciones, apoyándose en su respectiva área jurídica.

CONCEPTO No. 20172000035841 DEL 05-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Transferencias
	SUBTEMAS	Procedimiento que deben desarrollar la Gobernación de Caldas y el Fondo Territorial de Salud de Caldas para el reconocimiento contable de los recursos recibidos para el financiamiento del sector salud.

Doctora
CELMIRA GAITAN LOPEZ
Contadora
Dirección Territorial de Salud de Caldas
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500020262 de fecha abril 24 de 2017, en la que solicita concepto sobre el

procedimiento que deben desarrollar la Gobernación de Caldas y el Fondo Territorial de Salud de Caldas para el reconocimiento contable de los recursos recibidos para el financiamiento del sector salud.

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en el Título II, Capítulo XII, del Manual de procedimiento de contabilidad pública, establece el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los Fondos de Salud”, señalando lo siguiente:

“Teniendo en cuenta que de conformidad con las disposiciones legales, para la administración y manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones y de todos los demás recursos destinados al sector salud, las entidades territoriales deben organizar un fondo departamental, distrital o municipal de salud, conservando un manejo contable que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente, el fondo de salud debe aplicar el siguiente procedimiento para el registro contable de estos recursos, con independencia de que pertenezca al sector central o descentralizado.” (Subrayado fuera de texto)

El citado Procedimiento, adicionalmente, establece lo siguiente:

“2. PARTICIPACIÓN PARA SALUD

La participación para salud está conformada por los recursos que la Nación transfiere por el Sistema General de Participaciones con destinación específica para la salud. El fondo de salud debe registrar la participación para salud debitando la subcuenta 141312- Sistema general de participaciones¹, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 440817-Participación para salud, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES. (...)

La participación para salud girada por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías, para el pago de los aportes patronales del personal dedicado a la prestación del servicio de salud de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, con las cuales se haya contratado la prestación de los servicios, se registra debitando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 141312-Sistema general de

¹ Subcuenta 141312 eliminada mediante la Resolución 719 del 14 de diciembre de 2012. Véase subcuentas 141315 a 141323.

participaciones², de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Este registro parte de la base de que previamente se reconoció el gasto público social, debitando la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

3. TRANSFERENCIAS DEL MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL-FONDO DE SOLIDARIDAD Y GARANTÍA-FOSYGA Y OTRAS TRANSFERENCIAS DEL MINISTERIO

El fondo de salud debe reconocer los recursos que recibe del Ministerio de la Protección Social FOSYGA, debitando la subcuenta 141311-Sistema general de seguridad social en salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando las subcuentas 442101-FOSYGASolidaridad, 442102-FOSYGA-ECAT o 442103-FOSYGA-promoción de la salud, de la cuenta 4421- SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Los otros recursos del Ministerio de la Protección Social se reconocen debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442804-Para programas de salud, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. A nivel auxiliar debe identificarse que la fuente del recurso es el Ministerio de la Protección Social. (...)

4. IMPUESTO A GANADORES Y LOTERÍAS FORÁNEAS

El impuesto a ganadores representa el valor que deben pagar los ganadores de premios de lotería ordinaria o extraordinaria. El fondo de salud debe registrar el impuesto a ganadores, debitando la subcuenta 130546-Impuesto a ganadores sorteos ordinarios o 130547-Impuesto a ganadores sorteos extraordinarios, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y acreditando la subcuenta 410546- Impuesto a ganadores sorteos ordinarios o 410547-Impuesto a ganadores sorteos extraordinarios, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS. (...)

Por su parte, el impuesto a loterías foráneas corresponde al porcentaje establecido legalmente sobre el valor nominal de cada billete o fracción, vendido por la lotería u operadores autorizados, fuera de la jurisdicción del departamento o Distrito Capital. Para el registro contable se debita la subcuenta 130548-Impuesto a loterías foráneas, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y se acredita la subcuenta 410548-Impuesto a loterías foráneas, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS. (...)

² Idem

5. RENTA DEL MONOPOLIO DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR

La renta del monopolio de los juegos de suerte y azar, conformada por los derechos de explotación y por el porcentaje de los ingresos brutos de cada juego y los excedentes obtenidos en la operación de loterías, juegos de apuestas permanentes o chance y demás juegos, se registra debitando la subcuenta 140171-Renta del monopolio de Juegos de Suerte y Azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411072-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS. (...)

Tratándose de las rifas, el recaudo al momento de su autorización, que corresponde a un porcentaje sobre la boletería emitida, se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 245008- Anticipos Juegos de Suerte y Azar, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS. El reconocimiento del ingreso se registra debitando la subcuenta 245008-Anticipos Juegos de Suerte y Azar, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y acreditando la subcuenta 411072- Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Cuando el valor de la boletería vendida sea inferior al anticipo, la devolución se registra debitando la subcuenta 245008-Anticipos juegos de suerte y azar, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

6. RECURSOS PROVENIENTES DE LA EMPRESA TERRITORIAL PARA LA SALUD-ETESA³

Representan el valor recibido de la Empresa Territorial para la Salud-ETESA por concepto de rifas que operan en dos o más departamentos, o en un departamento y el Distrito Capital: juegos promocionales nacionales; juegos localizados como bingos, videobingos, esferódromos, máquinas tragamonedas, casinos y similares; apuestas en eventos deportivos, gallísticos, caninos y similares; juegos novedosos como lotto preimpresa,

³ La CGN, mediante concepto N° 20162000022371 del 23 de agosto de 2016, dirigido al doctor Francisco Mejía Yepes, Jefe Oficina Contaduría General del Municipio de Santiago de Cali, señaló que “ (...) las entidades territoriales son la titulares de las rentas del monopolio rentístico de todos los juegos de suerte y azar, salvo los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud que pertenecen a la nación; razón por la cual, los ingresos que obtiene el Municipio por la explotación del Loto Único Nacional, y cuya destinación será el pago de su pasivo pensional del sector salud, deben ser reconocidos mediante un débito en la subcuenta 140171-Renta del monopolio de Juegos de Suerte y Azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411072-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.”

lotería instantánea y lotto en línea; y otros juegos, para atender la prestación de servicios de salud.

Los recursos provenientes de ETESA se registran debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442804-Para programas de salud, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. A nivel auxiliar debe identificarse que la fuente del recurso es ETESA.

El recaudo de estos recursos se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

7. IVA CEDIDO

El IVA cedido de licores se registra debitando la subcuenta 130549-IVA de licores a productores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y acreditando la subcuenta 410549-IVA de licores a productores, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS. (...)

El porcentaje del IVA cedido por la venta de cerveza se registra debitando la subcuenta 130551- Impuesto a la venta de cerveza 8%, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y acreditando la subcuenta 410551-Impuesto a la venta de cerveza 8%, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS. (...)

8. RECURSOS RECAUDADOS POR LAS GOBERNACIONES

La participación porcentual o el impuesto al consumo de licores, las estampillas, los excedentes de las licoreras, los derechos de explotación y otras contraprestaciones económicas originadas en el monopolio de licores y el impuesto de registro, se reconocen dependiendo de si el fondo de salud forma parte del sector central o descentralizado.

Si el fondo de salud forma parte del sector central (...).

Si el fondo de salud forma parte del sector descentralizado, el traslado de los recursos por parte de la gobernación se registra debitando la subcuenta 542304-Para programas de salud, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el fondo de salud debita la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 442804-Para programas de salud, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. A nivel auxiliar debe identificarse que la fuente del recurso es la participación porcentual o el impuesto al consumo de licores, las

estampillas, los excedentes de las licoreras, los derechos de explotación y otras contraprestaciones económicas originadas en el monopolio de licores y el impuesto de registro. Esta información debe ser suministrada por la respectiva gobernación. (...)

9. OTROS RECURSOS

Los recursos que financien el sector salud, distintos de los enunciados anteriormente, deben reconocerse considerando el origen del derecho y la naturaleza del ingreso, utilizando la estructura del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Dado que el Departamento de Caldas, en desarrollo de sus competencias, creó la Dirección Territorial de Salud de Caldas como fondo de salud descentralizado a quien delegó la administración y manejo de los recursos destinados al sector salud, esa Dirección debe atender lo dispuesto por la CGN en el Título II, Capítulo XII, del Manual de procedimiento de contabilidad pública, donde se señala el "Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los Fondos de Salud", que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente y que debe ser atendido por todos los fondos de salud territorial con independencia de que pertenezcan al sector central o descentralizado.

De conformidad con lo dispuesto en el citado Procedimiento, solo cuando se trate de recursos recaudados por la Gobernación de Caldas por concepto de la participación porcentual o el impuesto al consumo de licores, las estampillas, los excedentes de las licoreras, los derechos de explotación y otras contraprestaciones económicas originadas en el monopolio de licores y el impuesto de registro, la Dirección Territorial de Salud de Caldas, una vez conozca que la Gobernación ha reconocido su obligación correlativa, registrará el derecho mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442804-Para programas de salud, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Como consecuencia de lo anterior, la Gobernación de Caldas deberá reconocer la obligación de trasladar los recursos a favor de la Dirección Territorial de Salud debitando la subcuenta 542304-Para programas de salud, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20172000036181 DEL 06-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros ingresos Gastos público social Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los peces reproductores y alevinos procedentes de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros ingresos Gasto público social
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los peces reproductores y alevinos procedentes de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes.

Doctora
 DIANA YOLIMA RICO ARIAS
 Grupo de Financiera
 U.A.E. Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP)
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500082382, del 28 de diciembre de 2016, mediante la cual solicita ampliación del Concepto N° 20162000031871 del 19 de octubre de 2016, sobre el reconocimiento de peces reproductores y alevinos, considerando el hallazgo de índole contable resultante de la auditoría efectuada por la Contraloría General de la República (CGR) para la vigencia 2015, ante la falta de registros relacionados con la cuantificación en la producción y el

valor de cada reproductor y alevino.

En lo concerniente al hallazgo sobre los peces reproductores, la U.A.E. Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP) manifiesta que existe información cuantificable y cualificable que permitiría su reconocimiento y medición, pero en lo que respecta a los alevinos, señala que existen dificultades para su incorporación en los estados financieros argumentando que sólo podrían cuantificarse en el momento de su venta o distribución en programas de fomento piscícola y repoblamiento. Lo anterior, considerando que existen factores directos e indirectos que inciden en su supervivencia como lo son el medio ambiente, las corrientes de agua, la mortalidad por estrés, entre otros.

Adicionalmente, la AUNAP señala que otra de las dificultades para la incorporación de los alevinos en sus estados financieros es la falta de información respecto del costeo de los mismos, toda vez que este proceso es efectuado y asumido por las entidades cooperantes en virtud de los convenios de asociación suscritos por la Entidad. De igual manera, manifiesta que en la actualidad se utiliza la subcuenta 521138-Gastos de desarrollo, de la cuenta 5211-Generales para registrar la ejecución de estos convenios. Lo anterior, debido a que la mayor parte de los peces son distribuidos en programas de fomento piscícola y de repoblamiento en los diferentes cuerpos de agua naturales y tan sólo una mínima parte son vendidos.

Por otro lado, la CGN encuentra procedente complementar la doctrina contable emitida mediante el Concepto N° 20162000031871 del 19 de octubre de 2016, considerando que el contenido del mismo se encuentra alineado con los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y es necesario precisar el tratamiento contable de los alevinos y peces reproductores bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

CONSIDERACIONES

En primer lugar, el artículo 655 del Código Civil, estipula lo siguiente respecto de las cosas corporales muebles:

“Artículo 655. Muebles. Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, las cláusulas del Convenio de Asociación N° 000202 del 17 de junio de 2016, celebrado entre la AUNAP y la Fundación Fauna Caribe de Colombia, enviado por la

primera entidad mediante comunicación radicada en la CGN con el N° 20165500057702, del 24 de agosto de 2016, establecen:

“PRIMERA. OBJETO: Aunar recursos tecnológicos, técnicos, logísticos, administrativos y financieros entre la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca AUNAP y la FUNDACIÓN FAUNA CARIBE COLOMBIANA - FFCC, con el propósito de lograr el fortalecimiento institucional de las Estaciones Piscícolas de Gigante (Huila), Repelón (Atlántico) y de la Estación de Acuicultura Marina de Bahía Málaga, que permita incrementar la productividad, en pro de cumplir en oportunidad y de fomentar las actividades pesqueras y/o de la acuicultura a través de la producción de alevinos y/o larvas, del re poblamiento de cuerpos de agua naturales y artificiales con especies nativas, y de la capacitación de pescadores y acuicultores, contribuyendo al desarrollo técnico, ambiental, social y económico de esta población objetivo, priorizando a los pescadores artesanales y a los pequeños y medianos piscicultores en las regiones de influencia de las estaciones. (...)

TERCERA: PRODUCTOS. Con respecto a los objetivos establecidos para el presente convenio se espera poder obtener los siguientes resultados: 1) Informe técnico que contenga la información sobre la producción de especies nativas y a través de las estaciones piscícolas y de acuicultura de la AUNAP, tanto en cantidad como en calidad de: 10.000 en la Estación de Acuicultura Marina de Bahía Málaga (Valle del Cauca), 5.000.000 en la Estación Piscícola de Gigante (Huila) y 7.000.000 en la Estación Piscícola de Repelón (Atlántico), con el propósito de apoyar los programas de fomento piscícola y de repoblamiento con especies nativas a nivel nacional... (...)

NOVENA: VALOR DEL CONVENIO Y APORTES. El valor total para el desarrollo del Convenio es de NOVECIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES PESOS MICTE. (\$959.000.000.oo), IVA incluido y demás gastos directos indirectos en que se incurran, representados así: 1. APORTE DE LA AUNAP: OCHOCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES PESOS M/CTE. (\$895.000.000) correspondiente a la vigencia fiscal del año 2016, amparados presupuestalmente mediante Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 5816, de 14 de marzo de 2016. 2. APORTE DE LA FUNDACIÓN FAUNA CARIBE COLOMBIANA: SESENTA Y CUATRO MILLONES DE PESOS M/cte. 64.000.000.oo), tal como consta en el certificado de contrapartida expedido por Representante Legal de LA FUNDACIÓN, en bienes y servicios. (...)

DÉCIMA PRIMERA.- MÉCANISMOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIDAD DE LOS RECURSOS APORTADOS POR LAS PARTES: FFCC se obliga a llevar en cuenta exclusiva que genere rendimientos financieros, con registros contables y administrativos que permitan el control de los recursos que la AUNAP le entregue para la ejecución del presente convenio como los intereses generados, y a presentar los informes que requiera la AUNAP, así como los estados de aplicación y una relación detallada de los gastos, de

acuerdo con las normas usuales de contabilidad y en la forma y periodicidad que la AUNAP le solicite. (...)

DÉCIMA SÉPTIMA: DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL. La información aportada por las partes para el desarrollo del presente Convenio seguirá siendo de su propiedad. Las obras perseguibles por derecho de autor, los objetos, procedimientos o diseño técnico que sean creados, desarrollados o transferidos por las partes en cumplimiento del presente Convenio, tendrá el reconocimiento de los derechos morales a favor del autor — creador, de acuerdo a las disposiciones legales. En todo caso FFCC y la AUNAP llevarán los créditos respectivos por la información y conocimiento que se llegará a producir en el marco del presente convenio, y otorgarán los créditos respectivos si en el marco de este convenio se llegase a trabajar con terceros, para la generación de dicha información. Toda creación, invención, documentos, información transmisible o similar que resulte con ocasión a la cooperación, por causa o como consecuencia de la ejecución y desarrollo del convenio, será de propiedad exclusiva de la AUNAP. Así mismo, todos los bienes, elementos, documentación y/o información que se adquieran o generen con recursos financieros del convenio y en estricta sujeción al Plan Operativo del Convenio serán de propiedad exclusiva de la AUNAP, quien tendrá derecho exclusivo sobre toda la propiedad intelectual y otros derechos de propiedad incluso, entre otros, patentes, derechos patrimoniales de autor y marcas registradas, respecto de los productos, procesos, inventos, ideas, know-how, Biotecnología, o documentos y otros materiales que se creen o desarrollen en ejecución del objeto del convenio...

DÉCIMA OCTAVA.- PROPIEDAD DE LOS BIENES. Todos los bienes y elementos que se adquieran o generen con recursos del convenio y en estricta sujeción al plan operativo para la ejecución del presente convenio, serán de propiedad exclusiva de la AUNAP, debiendo LA FUNDACION responder por su conservación, uso adecuado, pérdida o deterioro, sin perjuicio del desgaste o deterioro natural de los mismos, así como efectuar la entrega de los bienes a la AUNAP a la terminación del convenio o antes cuando la AUNAP lo solicite... (...)" (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la regulación contable expedida por la CGN en el ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, establecen lo siguiente:

Régimen de Contabilidad Pública precedente

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) precedente, establece lo siguiente respecto de las bases de valuación del costo histórico, costo de reposición y valor de realización:

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

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, las Normas técnicas relativas a los activos, dispuestas en el PGCP del RCP precedente, señalan lo siguiente respecto de los inventarios y de las propiedades, planta y equipo:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal. (...)

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente.

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de

criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. (...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El reconocimiento de la amortización en las entidades contables públicas del gobierno general afecta directamente el patrimonio, excepto para los semovientes y plantaciones agrícolas asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. (...)

172. El valor de los semovientes y de las plantaciones agrícolas se amortizará durante el lapso que se considere como ciclo productivo, de acuerdo con métodos de reconocido valor técnico... (...) (Subrayado fuera de texto)

Complementariamente, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP precedente, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1505-BIENES PRODUCIDOS: “Representa el valor de los bienes que han sido obtenidos por la entidad contable pública mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos (...)” (Subrayado fuera de texto)

1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA: “Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1520-PRODUCTOS EN PROCESO: “Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta, para suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.” (Subrayado fuera de texto)

1610-SEMOVIENTES: “Representa el valor de los animales de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título y destinados al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros (...)” (Subrayado fuera de texto)

4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas (...)” (Subrayado fuera de texto)

5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5508-MEDIO AMBIENTE “Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad contable pública para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS: “Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El numeral 6.2 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente respecto de la medición fiable de los elementos que conforman los estados financieros:

“...La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad...” (Subrayado fuera de texto)

En relación con la medición de los activos, el numeral 6.3.4 de este mismo documento, señala lo siguiente:

“6.3.4.1. Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo...

Según este criterio, los activos se reconocen inicialmente por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de algunos activos se puede asignar al resultado a través de la depreciación o amortización, pero también pueden ser objeto de ajuste por el reconocimiento de pérdidas. La pérdida es el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos provenientes de un activo han disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las de su consumo. Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones y mejoras. (...)

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este...

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente... (...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. (...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de 'imparcialidad' en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables). (...)

6.3.4.6. Valor neto de realización

El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta (...)" (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Norma de inventarios prevista en el Marco Normativo incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“9.1. Reconocimiento

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

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación... (...)

9.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que

se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición (...)

Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Paralelamente, la Norma de propiedades, planta y equipo del marco normativo en mención, establece:

“10.1. Reconocimiento

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

10.2. Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo (...)

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. (...)

Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

En contraste, la Norma de activos biológicos de este mismo marco normativo, señala:

“17.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos biológicos, los animales vivos y las plantas, que se empleen en el desarrollo de la actividad agrícola...

Una actividad agrícola es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.

La transformación biológica de los activos comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación, que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Los productos agrícolas son los productos recolectados que proceden de los activos biológicos de la entidad.

Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola, se contabilizarán de acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo. (...)

17.2. Medición inicial

Un activo biológico se medirá al valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el precio de compra del activo biológico se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Los demás costos asociados con la transacción se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

Si el valor de mercado no se puede determinar en forma fiable, el activo biológico se medirá por su costo de reposición y si no hay una medición fiable del costo de reposición, la entidad medirá el activo al costo, el cual comprende todas las erogaciones directamente relacionadas con la adquisición del activo biológico y con su proceso de transformación. (...)

17.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los activos biológicos que se esperen vender a precios de mercado se medirán al valor de mercado menos los costos de disposición o, a

falta de este, por el costo de reposición. Por su parte, los activos biológicos que se esperan distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán por el costo de reposición. Cualquier diferencia entre el valor en libros del activo biológico y el valor de mercado menos los costos de disposición, o el costo de reposición, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

Si el valor de mercado o el costo de reposición no se pueden medir en forma fiable, el activo biológico se medirá posteriormente por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado... (...) (Subrayado fuera de texto)

De forma complementaria, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA: “Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento (...)” (Subrayado fuera de texto)

1610-SEMOVIENTES: “Representa el valor de los animales que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea pecuaria. También incluye los semovientes de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1980-ACTIVOS BIOLÓGICOS A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) MENOS COSTOS DE DISPOSICIÓN: “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su valor de mercado menos los costos de disposición (...)” (Subrayado fuera de texto)

1981-ACTIVOS BIOLÓGICOS A COSTO DE REPOSICIÓN “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su costo de reposición. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su costo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5508-MEDIO AMBIENTE: “Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines (...)” (Subrayado fuera de texto)

5890-GASTOS DIVERSOS: “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y el contexto suministrado por la AUNAP, se concluye que el tratamiento contable de los peces reproductores y alevinos en el marco de la regulación contable expedida por la CGN en el ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, es el siguiente:

Régimen de Contabilidad Pública precedente

a) Peces reproductores y alevinos destinados para al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros:

Los peces reproductores y alevinos que la AUNAP mantiene para al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros, cuya vida útil probable en condiciones normales exceda un año y que no se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos en el curso normal de la operación, deben ser reconocidos como propiedades, planta y equipo, por el costo histórico, o por el valor pactado en los convenios de asociación y, en ausencia de ambos, por el costo estimado por la Entidad empleando métodos de reconocido valor técnico.

Del mismo modo, conviene señalar que ante la dificultad de realizar un conteo físico de los peces, deben emplearse metodologías idóneas que contemplen los factores ambientales y biológicos para estimar razonablemente el tamaño de la población de semovientes por estaque.

Dado que la producción de peces reproductores y alevinos se realiza a través de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, la AUNAP debe efectuar los siguientes registros contables:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos originados en virtud de este tipo de convenios se contabilizan en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1610-SEMOVIENTES.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, se amortizan durante su ciclo productivo y son objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El costo de reposición y el valor de realización se determinan de

acuerdo a lo establecido en los párrafos 136 y 137 del PGCP del RCP precedente, los cuales fueron transcritos en la sección de consideraciones de este concepto.

Aun cuando la intención de la AUNAP con los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, no es la comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos en el curso normal de la operación, el ingreso o el gasto que surjan por la enajenación eventual de estos activos deben ser contabilizados de la siguiente manera:

Si el valor neto obtenido por la enajenación de los activos es superior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Si el valor neto obtenido por la enajenación de los activos es inferior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, o 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE si el propósito es la distribución en cuerpos de aguas naturales. Si se presenta enajenación a título gratuito o a precios no significativos en favor de pescadores artesanales o pequeños y medianos piscicultores, se debita la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

b) Peces reproductores y alevinos destinados para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos en el curso normal de la operación.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos o producidos por la AUNAP con la intención de ser comercializados o suministrados en forma gratuita a la comunidad o a precios económicamente no significativos, deben reconocerse como inventarios por el costo histórico o por el valor pactado en los convenios de asociación y, en ausencia de ambos, por el costo estimado por la Entidad empleando métodos de reconocido valor técnico.

Como se señaló en el literal anterior, debe estimarse el tamaño de la población de peces reproductores y alevinos, ante la dificultad de realizar un conteo físico de los mismos. Para el efecto, debe emplearse metodologías idóneas. La metodología utilizada debe contemplar los factores ambientales y biológicos que afectan directa o indirectamente la cantidad de semovientes por estanque.

Dado que la producción de peces reproductores y alevinos se realiza a través de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, la AUNAP debe efectuar los siguientes registros contables:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos que hayan sido obtenidos mediante procesos de transformación efectuados por las entidades cooperantes y que ya se encuentran disponibles para ser comercializados o suministrados en forma gratuita a la comunidad o a precios económicamente no significativos, deben ser contabilizados por la AUNAP en la subcuenta 150542-Semovientes, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Los peces reproductores y alevinos que requieren de procesos de transformación adicionales por parte de las entidades cooperantes para que estén disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos, deben ser contabilizados por la AUNAP en la subcuenta 152033-Semovientes, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos por las entidades cooperantes, que no requieran de un proceso de transformación adicional para ser comercializados o suministrados gratuitamente a la comunidad o a precios económicamente no significativos, deben ser contabilizados por la AUNAP en la subcuenta 151012-Semovientes, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como inventarios, que vayan a ser comercializados se actualizan al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. El valor de realización se determina de acuerdo a lo establecido en el párrafo 137 del PGCP del RCP precedente, el cual fue transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

Por su parte, los peces reproductores y alevinos clasificados como inventarios, que vayan a ser suministrados gratuitamente a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, no serán objeto de actualización.

Con motivo de la venta de los peces reproductores y alevinos y con independencia de si la transacción se efectúa a precios económicamente significativos o no, la AUNAP debe trasladar el valor de los inventarios a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 62-COSTO DE VENTA DE BIENES. Tratándose de la distribución gratuita de los peces en programas de fomento piscícola y de repoblamiento en los diferentes cuerpos de agua naturales, el valor de los inventarios se traslada en el momento de la entrega o liberación las subcuentas 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, respectivamente.

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

a) Peces reproductores y alevinos destinados para la investigación, educación, entretenimiento, esparcimiento o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola.

Los peces reproductores y alevinos que sean destinados fundamentalmente para la investigación, educación, entretenimiento, esparcimiento o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola y que no se esperen vender en el curso de las actividades ordinarias de la AUNAP y se prevea usarlos durante más de un periodo contable, se deben reconocer como propiedades, planta y equipo por el costo, el cual corresponde al valor de los desembolsos efectuados en la adquisición, nacimiento y transformación de los peces, antes de que estén en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser utilizados por la Entidad.

Sobre la dificultad manifestada por la AUNAP para realizar el conteo físico de los peces, es de anotar que la utilización de estimaciones razonables es parte esencial en la preparación de los estados financieros y no menoscaba la fiabilidad de los mismos; razón por la cual, debe estimarse la cantidad de peces reproductores y alevinos empleando metodologías idóneas.

Ahora bien, considerando que la AUNAP suscribe convenios de asociación con entidades cooperantes para garantizar la producción de los peces, es necesario que se establezcan las acciones y controles del resorte administrativo que garanticen el suministro oportuno de la información relativa al costo y a la población estimada de los semovientes a través de informes técnicos periódicos preparados por estas entidades.

Los registros contables que debe efectuar la AUNAP en el desarrollo de este tipo de convenios, se señalan a continuación:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos que se originen en la ejecución de los convenios de asociación, se contabilizan en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1610-SEMOVIENTES.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, se deprecian en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio y son sujetos de comprobación del deterioro del valor conforme a lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

En concordancia con el criterio del costo, los desembolsos posteriores relacionados con el proceso de transformación de los peces, se registran como un mayor valor de la propiedad, planta y equipo y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación.

Aun cuando la intención de la AUNAP con los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, no es la venta, o la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, el ingreso o el gasto que surjan por la enajenación eventual de estos activos deben ser contabilizados de la siguiente manera:

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es superior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es inferior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 GASTOS DIVERSOS, o 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE si el propósito es la

distribución en cuerpos de aguas naturales. Si se presenta enajenación a título gratuito o a precios de no mercado en favor de pescadores artesanales o pequeños y medianos piscicultores, se debita la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

b) Peces reproductores y alevinos gestionados para su transformación biológica con la intención de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros peces adicionales.

Los peces reproductores y alevinos gestionados para su transformación biológica que se tengan con la intención de vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, consumir u obtener de ellos productos agrícolas u otros peces adicionales, deben reconocerse como activos biológicos por el valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia que resulte entre este valor y el costo, debe reconocerse como un ingreso o un gasto en el resultado del periodo.

En caso de no existir una medición fiable del valor de mercado menos los costos de disposición de los peces, se utilizará subsidiariamente el costo de reposición, y a falta de esta medición, los peces reproductores y alevinos deben reconocerse por su costo.

Como se ha señalado anteriormente, deben emplearse metodologías idóneas que consideren factores ambientales y biológicos para estimar razonablemente el tamaño de la población de peces reproductores y alevinos, ante la imposibilidad de efectuar un conteo físico de los semovientes.

Adicionalmente, la AUNAP debe establecer las acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de la información relativa al costo y a la población estimada de los semovientes que provienen de los convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, con el propósito de incorporarlos o actualizar la información sobre los mismos en sus estados financieros.

Los registros contables que debe efectuar la AUNAP en el desarrollo de este tipo de convenios, se detallan a continuación:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se

originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos que se originen en la ejecución de los convenios de asociación, se contabilizan en las subcuentas respectivas de las cuentas 1980-ACTIVOS BIOLÓGICOS A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) MENOS COSTOS DE DISPOSICIÓN, 1981-ACTIVOS BIOLÓGICOS A COSTO DE REPOSICIÓN o 1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, según corresponda.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como activos biológicos que se esperan vender a precios de mercado, deben actualizarse al valor de mercado menos los costos de disposición, o en su defecto por su costo de reposición. La diferencia presentada respecto del valor en libros debe ser contabilizada como un ingreso o un gasto del periodo, según corresponda.

Por su parte, los peces reproductores y alevinos que se esperan distribuir de forma gratuita o a precios de no mercado, deben actualizarse por el costo de reposición, reconociendo en el resultado del periodo cualquier diferencia entre este valor y el valor en libros del activo.

Los peces reproductores y alevinos cuyo valor de mercado menos los costos de disposición o costo de reposición no puedan medirse fiablemente, se miden posteriormente por su costo y se deprecian en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Adicionalmente, son sujetos de comprobación del deterioro del valor conforme a lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Los desembolsos posteriores relacionados con el proceso de transformación de los peces, se registran como gasto en el resultado del periodo si los activos son medidos al valor de mercado menos los costos de disposición o al costo de reposición. En caso de que se midan al costo, estos desembolsos se contabilizan como un mayor valor del activo y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación.

Los peces adicionales que se obtienen a partir de la procreación de los peces existentes, deben contabilizarse como una ganancia en el resultado del periodo por cambios en el valor de mercado menos los costos de disposición o en el costo de reposición, la cual es atribuible a cambios físicos de la población.

No obstante, si los peces adicionales se obtienen de peces reproductores medidos al costo, los nuevos ejemplares deben contabilizarse por el costo, el cual corresponde al

valor de los desembolsos efectuados para llevar a cabo su nacimiento y transformación antes de que estén en la ubicación y en las condiciones necesarias para su utilización o disposición.

El ingreso o gasto que surja en la venta, distribución en forma gratuita o a precios de no mercado de los peces reproductores y alevinos, debe ser contabilizado por la AUNAP de la siguiente manera:

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es superior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es inferior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 GASTOS DIVERSOS, o 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE si el propósito es la distribución en cuerpos de aguas naturales. Si se presenta enajenación a título gratuito o a precios de no mercado en favor de pescadores artesanales o pequeños y medianos piscicultores, se debita la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

c) Peces reproductores y alevinos adquiridos por la entidad con la intención de comercializarse o distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación y que no requieran ningún proceso de transformación.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos por la entidad con la intención de comercializarse o distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación y que no requieran ningún proceso de transformación, deben ser reconocidos como inventarios por el costo de adquisición.

Como se ha mencionado en apartados anteriores, la cantidad de peces reproductores y alevinos debe estimarse empleando metodologías idóneas, considerando los limitantes para efectuar un conteo físico de los mismos.

Si la adquisición de los ejemplares se efectúa mediante convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, la AUNAP debe establecer las acciones y mecanismo de control de índole administrativo para garantizar el suministro oportuno de la información relativa al costo y a la población estimada de los peces adquiridos.

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos en la ejecución de los convenios de asociación, se contabilizan en la subcuenta 151012-Semovientes, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como inventarios que se esperan comercializar a precios de mercado, deben actualizarse al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Entretanto, los ejemplares que se esperan distribuir de forma gratuita o a precios de no mercado, deben actualizarse al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

Si el valor neto de realización o el costo de reposición de los semovientes es inferior al costo, la diferencia corresponde a una pérdida por deterioro del valor de los inventarios, susceptible de reversión cuando las circunstancias que la originaron hayan desaparecido.

Con motivo de la venta de los peces reproductores y alevinos y con independencia de si la transacción se efectúa en condiciones comerciales o no, la AUNAP debe trasladar el valor de los inventarios a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 62-COSTO DE VENTA DE BIENES. Tratándose de la distribución gratuita de los peces en programas de fomento piscícola y de repoblamiento en los diferentes cuerpos de agua naturales, el valor de los inventarios se traslada en el momento de la entrega o liberación las subcuentas 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, respectivamente.

Con el presente pronunciamiento se complementa la doctrina contable emitida mediante el Concepto N° 20162000031871 del 19 de octubre de 2016.

CONCEPTO No. 20172000036391 DEL 07-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Obligaciones laborales y de seguridad social integral Gastos de administración Gastos de operación Otros gastos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Registro contable de las incapacidades

Doctora
TEOTILA OBREGÓN MORENO
Profesional Especializada – Contabilidad
CONTRALORIA GENERAL DE SANTIAGO DE CALI
Santiago de Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002654-2, del día 02 de junio de 2017, mediante la cual solicita:

1. Registro contable en el momento de la incapacidad
2. Registro contable de la cuenta por cobrar de incapacidades del periodo actual o de periodos anteriores.
3. Recaudo de la incapacidad cuando es del periodo actual o de periodos anteriores.
4. Registro contable de las diferencias por mayores o menores valores liquidados por la EPS o ARL, respecto a la cuenta por cobrar reconocida inicialmente.

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud, se hace necesario considerar el párrafo 1° del artículo 40 del Decreto N° 1406 de 1999, el cual fue modificado conforme al Decreto N° 2943 del 17 de diciembre de 2013, mediante el cual se establece que “estarán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades

Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente”.

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública establece como principio de la contabilidad pública el devengo o causación, el cual es definido en los siguientes términos: “...Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución 356 de 2007 y sus modificaciones, describe la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES de la siguiente forma: “Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, la cuenta 5815 – AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES se describe así: “Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos”.

Por su parte, la cuenta 4815 – AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES “Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos”

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1 y 2. Registro contable de la incapacidad y de la cuenta por cobrar a las Entidades Promotoras de Salud – EPS o ARL de incapacidades del mismo periodo contable y de periodos anteriores:

El reconocimiento de las incapacidades por enfermedad general se efectúa en el momento en el que se produzca la obligación de pago por parte de la entidad, en atención al principio de devengo o causación. El registro contable de los dos (2) primeros días de

incapacidad originada por enfermedad general se efectúa debitando la subcuentas 510201 – Incapacidades o 520301 - Incapacidades, de las cuentas 5102 o 5203- CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, según corresponda, contra las subcuentas respectivas de la cuenta 2505 – SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Las incapacidades de los empleados originadas por enfermedad general, a partir del tercer (3) día de ausencia, de las cuales, además de tener la obligación de pago, se tengan un derecho de reembolso por parte de las Entidades Promotoras de Salud – EPS o ARL, se registran con un débito en la subcuenta 147064 – Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES, y un crédito en las subcuentas respectivas de la cuenta 2505 – SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, siempre y cuando la entidad cumpla con los requisitos señalados por Ley para solicitar el reembolso; en caso contrario, el empleador asumirá estas prestaciones económicas y el registro contable corresponderá al señalado en el párrafo inmediatamente anterior.

En el evento particular en que el valor de la incapacidad que por Ley debe ser asumida por la Empresa Prestadora de Servicios – EPS o ARL, fue reconocida como gasto conjuntamente con el valor de la nómina, la entidad deberá corregirlo mediante un débito en la subcuenta 147064 – Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 510201 – Incapacidades o 520301 - Incapacidades, de las cuentas 5102 o 5203 – CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, según corresponda, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la Ley para su reembolso, y que el valor corresponda al mismo periodo en el cual se causó la nómina. Si corresponde a un periodo contable anterior, la entidad deberá debitar la subcuenta 147064 – Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES y acreditar la subcuenta 581588 – Gastos de administración o 581589 – Gastos de operación, según corresponda, de la cuenta 5815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

3. Recaudo de la cuenta por cobrar por concepto de incapacidades del mismo periodo contable y de periodos anteriores a cargo de la EPS o ARL:

Cuando se tenga el derecho al reembolso, en el momento en que se evidencia en el extracto bancario el pago por parte de la EPS o ARL, la entidad debe debitar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditar la subcuenta 147064 – Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES, tanto para las incapacidades registrada en el mismo periodo o de periodos anteriores.

4. Registro contable de las diferencias por mayores o menores valores liquidados por la EPS o ARL, respecto a la cuenta por cobrar reconocida inicialmente:

Ahora bien, se puede presentar que el valor liquidado evidenciado en el extracto bancario por concepto del pago por parte de la EPS o ARL presente saldos positivos o negativos en relación con la cuenta por cobrar registrada inicialmente, por lo cual, las diferencias se deben reconocer en función de la causa que las origina, así:

a. Cuando la liquidación del importe a cargo de la entidad es correcto, pero existen diferencias de criterios en la liquidación del importe a cargo de la EPS o ARL, la entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, como ingresos en la subcuenta 480890 – Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808 – OTROS INGRESOS ORDINARIOS, mientras que los menores valores liquidados y consignados, frente a la cuenta por cobrar reconocida por la entidad, se reconocen como gasto en la subcuenta 580890 – Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808 – OTROS GASTOS ORDINARIOS, cuando los hechos ocurran dentro de un mismo periodo contable.

b. Cuando en la liquidación exista un error en el valor imputable a la entidad que afecta la liquidación a cargo de la EPS o ARL, los mayores valores consignados se reconocen como una disminución del gasto que se afectó al registrar la nómina, en tanto que los menores valores se deben reconocer en la misma subcuenta y cuenta que debe afectarse en el registro normal de la nómina, cuando los hechos ocurran dentro de un mismo periodo contable.

Cuando el hecho trasciende de un ejercicio contable a otro, los registros se efectúan siguiendo la misma lógica, pero afectando las subcuentas respectivas de la cuenta 4815 – AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, y las subcuentas respectivas de la cuenta 5815 – AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a la situación presentada.

CONCEPTO No. 20172000036711 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Clasificación de cuentas por cobrar a pensionados como consecuencia de mayores valores pagados.

Doctora
NEFER SOFFY ZULETA MUÑOZ
Profesional de Contabilidad

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

369

Alcaldía de Yumbo
Yumbo

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500013352, del 13 de marzo de 2017, mediante la cual solicita aclarar el tratamiento de las cuentas por cobrar a pensionados, generadas por el mayor valor pagado por el Municipio cuando en un periodo previo se había hecho el reconocimiento efectivo de la pensión a cargo del Instituto de los Seguros Sociales (ISS). Actualmente, y desde finales del año 2013, dichas cuentas por cobrar son reconocidas en la subcuenta 147090 – OTROS DEUDORES, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES.

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, en su Título II, relativo al Sistema Nacional de Contabilidad Pública, precisa que:

“(…)

7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(…)

La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

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

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

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

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

(...)

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos

(...)

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

(...)

9.1.1.3 Deudores

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

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

(...)

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

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente se concluye que dados los mayores valores pagados a los pensionados, por efecto de la compartibilidad y por otros motivos diferentes, pueden presentarse los siguientes escenarios:

- Cuando existe compartibilidad de la pensión, es decir, cuando la entidad debe realizar un pago adicional frente al valor que en su momento empezó a reconocer el Instituto de Seguros Sociales en favor de los pensionados, dichos importes no corresponderán a deudores varios, sino al reconocimiento de un gasto por pensiones de jubilación, en razón a que se trata de pagos que se realizan en

cumplimiento del Reglamento General del Seguro Social Obligatorio de Invalidez, Vejez y Muerte.

- En el caso que el Municipio haya realizado el pago de valores adicionales, sin estar obligado a ello, cuando de manera previa se haya reconocido efectivamente la pensión por parte del ISS a los pensionados, y solo cuando se cuenten con los instrumentos jurídicos y administrativos mediante los cuales se pueda tener la certeza de la recuperación de dichas importes, la entidad procederá a reconocerlos dentro de la subcuenta 147090 – OTROS DEUDORES, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES, tal como lo realiza actualmente. Este procedimiento contable no se contrapone a las investigaciones que pudieren requerirse en caso que existan proceder inapropiados por parte de algún(os) servidor(es) público(s).

Sin embargo, con base en lo anterior, si en la actualidad el Municipio tiene partidas reconocidas sobre las cuales no se cuente con los mecanismos que permitan su recuperación, se deberá proceder a darlas de baja contra una disminución del patrimonio. Si en un periodo posterior existe alguna recuperación total o parcial de estos valores, se procederá a reconocer dicho recaudo como un aumento del efectivo contra un ingreso en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20172000036721 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Clasificación de cuentas por cobrar generadas en embargos judiciales como partidas corrientes y no corrientes y de los saldos de las cuentas bancarias embargadas

Doctor
ANDRÉS VERGARA BALLÉN
Subdirector de Gestión Financiera
Ministerio de Educación Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500015952, del 23 de marzo de 2017, mediante la cual solicita aclarar cómo deber realizarse la distribución del saldo corriente y no corriente de la cuenta 147013 – EMBARGOS JUDICIALES, en la cual se encuentran registrados los embargos judiciales, remanentes y desembargos efectuados en las cuentas bancarias del Ministerio de Educación Nacional, en contra del Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio – FOMAG, el cual figura como sujeto demandado. La cuenta por cobrar es generada a partir del pago que se realiza con los recursos del Ministerio, ante las obligaciones generadas a cargo del Fondo, luego de las conciliaciones realizadas por el equipo jurídico que tienen lugar para lograr el desembargo de las cuentas bancarias.

Considerando lo enunciado en el Título III - Procedimientos relativos a los Estados, Informes y Reportes Contables” del Manual de Procedimientos, el cual enuncia:

“Se debe distribuir el valor de la columna “saldo final” en las columnas “saldo final corriente” y “saldo final no corriente”, teniendo en cuenta el atributo LIQUIDEZ en los activos y EXIGIBILIDAD en los pasivos, conservando el signo de la variable saldo final.

(...)

El activo corriente comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza, pueden realizarse o consumirse, en un periodo no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general.

(...)

El activo no corriente está constituido por los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el fin de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no con la intención de comercializarlos”.

A partir del procedimiento, el Ministerio de Educación Nacional ha reportado en el CHIP este saldo como no corriente, considerando que el Ministerio concilia el presupuesto asignado al FOMAG para cada vigencia, estableciendo los deberes y obligaciones del Fondo, por lo cual se puede determinar si se contarán con los recursos suficientes para cubrir sus deudas.

Al respecto, se solicita conceptuar, según el caso, si la distribución del saldo es acorde a la liquidez de estos saldos o se debe cambiar para la transmisión de información en el CHIP.

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, establece en el numeral 9.3.1.1, relativo a las Normas técnicas respecto al Balance General, que:

“El Balance general es un estado contable básico que presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, expresada en unidades monetarias, a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos, obligaciones y la situación del patrimonio. Para efectos de su elaboración, los activos y pasivos se clasifican en corriente y no corriente.

Activo Corriente. Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza pueden realizarse o consumirse, en un período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general.

Activo no Corriente. Está constituido por los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el fin de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no con la intención de comercializarlos” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, dentro del Manual de Procedimientos, dentro del Título III, relacionado con los Procedimientos relativos a estados, informes y reportes contables, establece en su numeral 5, que:

“(…)

Distribución del saldo final en Corriente y no Corriente. Se debe distribuir el valor de la columna “Saldo Final” en las columnas “Saldo Final Corriente” y “Saldo Final No Corriente”, teniendo en cuenta el atributo LIQUIDEZ en los activos y EXIGIBILIDAD en los pasivos, conservando el signo de la variable saldo final.

En todo caso, el saldo final de las cuentas de Patrimonio, Ingresos, Gastos, Costos y Cuentas de Orden, se ubica en la columna del Saldo Final No Corriente, conservando el signo correspondiente de la variable Saldo Final.

Saldo final corriente. Corresponde a una porción del saldo final, clasificado y definido bajo el concepto de “Corriente” teniendo en cuenta el criterio de liquidez en los activos o exigibilidad en los pasivos así:

El activo corriente comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza, pueden realizarse o consumirse, en un

período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general. El pasivo corriente agrupa las obligaciones derivadas de las actividades de la entidad contable pública, exigibles en un período no mayor de un año, contado a partir de la fecha del balance general. El valor corriente debe conservar el signo correspondiente a la columna del saldo final.

(...)

Saldo final no corriente. Corresponde a una porción del saldo final, el cual la entidad contable pública ha clasificado y definido bajo el concepto de “No Corriente” teniendo en cuenta el criterio de liquidez en los activos o exigibilidad en los pasivos, así:

El activo no corriente está constituido por los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el fin de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no con la intención de comercializarlos. El pasivo no corriente corresponde a las obligaciones derivadas de las actividades de la entidad contable pública exigibles en un período mayor a un año, contado a partir de la fecha del balance general. El valor no corriente debe conservar el signo correspondiente a la columna del saldo final” (subrayado fuera del texto).

En el Catálogo General de Cuentas, como parte de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES, se encuentra la subcuenta 147064 – PAGO POR CUENTA DE TERCEROS.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente se concluye que el Ministerio deberá tener en cuenta el tiempo en el cual espera que las cuentas por cobrar al FOMAG sean convertidas en dinero, es decir, el periodo en el cuál dichas partidas serán pagadas. En este orden, al considerar que se realizan las conciliaciones pertinentes para establecer si el Fondo cuenta con los recursos para dar cumplimiento a sus obligaciones, el Ministerio determinará que si el pago se realizará en un periodo mayor a un año desde la fecha de reporte, se presentarán las partidas correspondientes dentro del activo no corriente. No obstante, al tener en cuenta que el hecho que genera la cuenta por cobrar es el pago realizado por el Ministerio de Educación en cumplimiento de las obligaciones a cargo del FOMAG, los distintos montos por cobrar a dicho Fondo se deberán reconocer en la subcuenta 147064 – Pago por cuenta de terceros, lo cual implicará la reclasificación de los valores que hasta el momento se reconocían en la subcuenta 147013 – Embargos judiciales.

Ahora bien, para el caso de las cuentas bancarias que se encuentren embargadas, se deberá considerar la expectativa que el Ministerio tenga respecto a la solución de los procesos de embargo, esto es, el tiempo esperado para generar el desembargo de los depósitos bancarios. En este orden, aquellos montos que se espere, sean desembargados en un periodo menor a un año desde la fecha de reporte, se presentarán como activos corrientes, y en caso contrario, como parte de los activos no corrientes de la entidad.

CONCEPTO No. 20172000036731 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Obligaciones laborales y de seguridad social integral Ingresos Fiscales Transferencias Gastos de Administración Gastos de Operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Manejo contable recaudo por concepto de Impuesto de Degüello de Ganado Mayor. Reconocimiento de las incapacidades por cobrar a las Entidades Promotoras de Salud.

Doctor
VICENTE GALVIS HERRERA
Secretario de Despacho
Departamento de Risaralda
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002388-2, del día 15 de mayo de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

1. Manejo contable recaudo por concepto de Impuesto de Degüello Mayor:

“El Departamento de Risaralda en el mes de febrero de 2017, recibe por parte del Municipio de Pereira un pago por concepto de Impuesto de Degüello Mayor (...), cómo

debe reconocer el departamento el ingreso de este pago realizado por el municipio teniendo en cuenta que no existe una declaración que soporte dicho pago y que la dirección de fiscalización no tiene aún la liquidación oficial de aforo en firme que soporte una cuenta por cobrar a nombre de esta entidad. (...)"

Mediante correo electrónico la señora Martha Isabel Bedoya Gutiérrez, auxiliar administrativo – contable del Departamento de Risaralda hace la siguiente aclaración: "... el concepto solicitado por esta entidad, es basado en la transferencia realizada por el municipio de Pereira, del impuesto según lo establece la ordenanza 013 de 1990, cuyo recaudo era de responsabilidad de los municipios, los cuales debían transferir estos valores al Departamento y en su momento no lo realizaron".

2. Manejo contable Incapacidades por cobrar a las EPS:

"El área contable del Departamento de Risaralda recibe, por parte de la oficina de recursos humanos, la relación de las incapacidades que deben reintegrar las diferentes EPS, por los funcionarios que laboran en la administración y que son incapacitados por más de 2 días, cuyo soporte es la transcripción que envían las EPS al área de recursos humanos del Departamento, tomando como medida dicha dependencia el enviar la relación al área contable para que se realice el debido proceso de causación de las cuentas por cobrar a las diferentes EPS; a lo cual el área contable procede a realizar lo siguiente:

Se realiza un debito a la cuenta 1470 – Otros Deudores por el valor de la incapacidad reportada por la oficina de recursos humanos, y un crédito a la cuenta 510101 – Sueldos del personal, con el Nit de la EPS reportada.

Teniendo en cuenta que al momento del reporte que realiza la oficina de recursos humanos del Departamento al área contable, estos valores no cuentan con un título ejecutivo para el respectivo cobro, el departamento cómo debe realizar los registros contables:

- Se realiza un debito a la cuenta 1470 – Otros Deudores por el valor de la incapacidad reportada por la oficina de recursos humanos, y un crédito a la cuenta 510101 – Sueldos del personal, con el Nit del EPS reportada.
- Se realiza el manejo contable de los valores que reporta la oficina de recursos humanos de departamento, en las cuentas de orden deudoras hasta que exista el título ejecutivo".

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones, expresa:

“Artículo 2º.- Objetivos del sistema de Control Interno. Atendiendo los principios constitucionales que deben caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales:

(...) e. Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;

f. Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos;

g. Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;

h. Velar porque la entidad disponga de procesos de planeación y mecanismos adecuados para el diseño y desarrollo organizacional, de acuerdo con su naturaleza y características...
(...)

Artículo 6º.- Responsabilidad del control interno. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.3 relativo al registro de la totalidad de las operaciones, del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008 y sus modificaciones, establece: “Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado

flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados". (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el numeral 3.7 relativo a los soportes documentales, del Procedimiento en mención indica, entre otros, que "(...)...el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública". (Subrayado fuera del texto)

1. Manejo contable recaudo por concepto de Impuesto de Degüello Mayor:

El Decreto N° 1222 de 1986, por el cual se expide el Código del Régimen Departamental, establece en el artículo 161 que "Los Departamentos pueden fijar libremente la cuota del impuesto sobre degüello de ganado mayor".

Mediante el artículo primero de la Ordenanza 013 de 1999, el Departamento de Risaralda concedió a los Concejos Municipales "... fijar libremente las tarifas al impuesto de degüello de ganado mayor y menor en su jurisdicción y reglamentar la organización, control y recaudo de las rentas provenientes de este impuesto". Así mismo, en su artículo segundo reglamentó que "Por cada cabeza de ganado mayor sacrificado, los Municipios transferirán al Fondo de Seguridad del Departamento, la suma de \$50.00."

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución 356 de 2007 y sus modificaciones, describe la cuenta 4105 – TRIBUTARIOS en los siguientes términos: "Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes".

2. Reconocimiento de las Incapacidades por cobrar a las Entidades Promotoras de Salud:

Para dar respuesta a su inquietud, se hace necesario considerar el párrafo 1° del artículo 40 del Decreto N° 1406 de 1999, el cual fue modificado conforme al Decreto N° 2943 del 17 de diciembre de 2013, mediante el cual se establece que "estarán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente".

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública establece como principio de la contabilidad pública el devengo o causación, el cual es definido en los siguientes términos: "...Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la

corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución 356 de 2007 y sus modificaciones, describe la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES de la siguiente forma: “Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)” (Subrayado fuera del texto) y describe la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES, así: “Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1. Manejo contable recaudo por concepto de Impuesto de Degüello Mayor:

Con relaciones a su consulta, no es competencia de la CGN pronunciarse sobre los soportes documentales de la información registrada por concepto la transferencia efectuada por el Municipio de Pereira, en ocasión de la Ordenanza 013 de 1999, toda vez que las entidades debieron implementar los mecanismos administrativos respecto del flujo de información y definir los documentos idóneos para respaldar las operaciones realizadas, cumpliendo con los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por el Departamento, además de lo establecido en el Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable.

Ahora bien, dado que no es claro el alcance normativo entre las dos entidades sobre el impuesto de degüello de ganado mayor, para determinar cómo debe reconocer el Departamento el recurso girado por el municipio de Pereira, conjuntamente deben determinar el trasfondo de las normas y adoptar alguna de las siguientes opciones:

Si el Departamento le cedió al Municipio de Pereira, únicamente la organización, control y recaudo de dicho impuesto, más no la propiedad del impuesto de degüello de ganado mayor, entonces el Departamento debió registrar la causación del impuesto mediante un débito en la subcuenta 130526 – Impuesto a degüello de ganado mayor, de la cuenta 1305 – VIGENCIA ACTUAL, contra un ingreso en la subcuenta 410526 – Impuesto a degüello de ganado mayor, de la cuenta 4105 – TRIBUTARIOS. Con el recaudo que efectúa el Municipio, el Departamento reclasifica de la subcuenta 130526 – Impuesto a degüello de ganado mayor, de la cuenta 1305 – VIGENCIA ACTUAL a la subcuenta 147065-Derechos

cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES; subcuenta que se cancela con el giro del Municipio al Departamento, contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el recaudo del impuesto, el Municipio debió reconocer un pasivo mediante un crédito en la subcuenta 290502 – Impuestos, de la cuenta 29025 - Recaudos a favor de terceros, y un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si el Departamento le cedió al Municipio de Pereira la organización, control, recaudo y propiedad total o parcial del impuesto de degüello de ganado mayor, pero se le impone una obligación en favor del Departamento, el primero debió reconocer las rentas de los tributos causados en su favor mediante un débito en la subcuenta 130526 – Impuesto a degüello de ganado mayor, de la cuenta 1305 – VIGENCIA ACTUAL, contra un ingreso en la subcuenta 410526 – Impuesto a degüello de ganado mayor, de la cuenta 4105 – TRIBUTARIOS. Con el recaudo, se cancela la subcuenta 130526 – Impuesto a degüello de ganado mayor, de la cuenta 1305 – VIGENCIA ACTUAL y se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Alternamente debe causar el gasto por transferencia en favor del Departamento y el respectivo pasivo, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

El Departamento debió reconocer la causación de la transferencia mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442890 – Otras transferencias, de la cuenta 4428 – OTRAS TRANSFERENCIAS. Con giro del importe que debe trasladarse al Departamento, se cancela la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Reconocimiento de las Incapacidades por cobrar a las Entidades Promotoras de Salud:
Con relación al reconocimiento y pago de las incapacidades a los empleados originadas por enfermedad general, a partir del tercer (3) día de ausencia, el registro se efectúa en el momento de registrar la nómina. Para ello se reconoce el derecho de reembolso que deben efectuar las Entidades Promotoras de Salud – EPS o ARL, bajo el entendido que la entidad cumple con los requisitos de Ley para solicitar el cobro de la incapacidad, y por lo tanto en concordancia con el principio de devengo o causación, se registra un débito en la subcuenta 147064 – Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES, y los demás débitos y créditos que se afecten con ocasión del registro de la nómina; en

caso de no cumplirse las exigencias legales que dan derecho al reintegro, el registro contable deberá efectuarse en las subcuentas 510201 o 520301 - Incapacidades, de las cuentas 5102 o 5203 – CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, según corresponda. Este registro se efectúa bajo el imperio de lo dispuesto en el parágrafo 1° del artículo 40 del Decreto N° 1406 de 1999, y el Decreto N° 2943 del 17 de diciembre de 2013, mediante el cual nace para la entidad el derecho al reembolso.

Igualmente, la entidad debe implementar un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales que le permitan reconocer y revelar oportunamente las operaciones que se den entre ellos, que además de garantizar que se cumpla con las características cualitativas de la información, permita registrar oportunamente las operaciones, en ocasión al principio de devengo o causación, como es el caso del registro de las incapacidades.

CONCEPTO No. 20172000042701 DEL 21-07-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros pasivos Otros Ingresos
	SUBTEMAS	Procedimiento para el reconocimiento de consignaciones sin identificar

Doctora
SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA
Gerente de Contabilidad
Fiduciaria la Previsora - FIDUPREVISORA S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500030632, del 30 de junio de 2017, en la cual solicita se expida concepto sobre el procedimiento contable a aplicar para aportes por desagregar de vigencias anteriores, que corresponden a ingresos sin establecer quién es el aportante y a consignaciones sobre las cuales se ha identificado el aportante pero no el concepto del pago.

Indica que el Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio en desarrollo de las labores de identificación remitió derechos de petición a las entidades bancarias receptoras del recaudo, con el fin de poder identificar a los depositantes y no se logró la identificación de la totalidad de los terceros.

Igualmente señala que solicitó a las entidades aportantes identificadas, los soportes de pago donde se evidencie el concepto al cual se deben aplicar dichos recursos.

Manifiesta que el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, ha tomado las acciones necesarias para la depuración de las partidas existentes sin que se hayan obtenido los resultados esperados en su totalidad, toda vez que dependen de terceros que suministren la información, y que no obstante las múltiples solicitudes las entidades requeridas no responden los requerimientos o manifiestan no contar con archivos al respecto, o que el problema es responsabilidad de administraciones anteriores.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

La Ley 91 de 1989, en el Artículo 3º, señaló:

Artículo 3º.- Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. (...) (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el artículo 5 estableció: “El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, tendrá los siguientes objetivos:

(...)

- Llevar los registro contables y estadísticos necesarios para determinar el estado de los aportes y garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia prestacional deba atender el Fondo, que además pueda ser utilizable para consolidar la nómina y preparar el presupuesto en el Ministerio de Hacienda. (Subrayado fuera de texto).”

El artículo 7 de la Resolución 634 de 2014, dispone:

“Artículo 7°. Incorporar en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los fondos de reservas de pensiones, el cual quedara así:

Los Fondos de reservas de pensiones se caracterizan porque a) cumplen la función de reconocer y pagar los pensiones y otras prestaciones económicas a quienes tienen la calidad de afiliados o beneficiarios del régimen de prima media con prestación definida (RPM) o de los regímenes especiales de pensiones; y b) sus recursos provienen de cotizaciones, bonos pensionales y aportes estatales y cuotas partes de pensiones entre otros.

Para efectos del presente procedimiento, se considera como fondos de reserva de pensiones, las siguientes entidades: Colpensiones-Fondo de vejez, Colpensiones-Fondo de Invalidez, Colpensiones-Fondo de Sobrevivientes, Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (Fomag), Caja de Retiro de los Fuerzas Militares (Cremil), Caja de Sueldos de Retiro de lo Policía Nacional (Casur), Fonprecon-Vejez, Fonprecon-Invalidez, Fonprecon Sobrevivientes, Fondo de Reservas Pensionales Superfinanciera y Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia.”

Con relación al tema consultado, este Despacho se pronunció en relación con el procedimiento para el reconocimiento de consignaciones sin identificar, mediante el concepto N° 20162000018141 del 7 de julio de 2016, el cual es aplicable al caso por usted preguntado, donde se concluyó:

“En aplicación del Régimen de Contabilidad Precedente, las consignaciones sin identificar se deben registrar mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Si la consignación corresponde al pago de un derecho previamente reconocido, una vez identificado el concepto y el tercero, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 14-DEUDORES.

Ahora bien, al determinar que la consignación recibida no está asociada con el pago de un bien o de un servicio prestado y que no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho, se debe registrar un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.”

CONCLUSIONES

Para atender lo consultado es pertinente precisar que el Fondo Nacional de Prestaciones del Magisterio (FOMAG), constituido como una cuenta especial de la Nación para la preparación de la información contable deberá atender lo señalado por el Régimen de Contabilidad Pública.

En consecuencia, en la contabilidad del FOMAG, las consignaciones sobre las cuales no exista claridad respecto del consignante y/o del concepto del ingreso, se deben registrar en la subcuenta la respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Si la consignación corresponde al pago de un derecho previamente reconocido, una vez identificado el concepto y el tercero, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 14-DEUDORES.

Ahora bien, si no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho, o no se logre la identificación del concepto, se debe registrar un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, con independencia de que las consignaciones correspondan al período actual o períodos anteriores.

Este procedimiento no podrá adoptarse como un mecanismo para solventar deficiencias de carácter administrativo, razón por la cual la entidad debe adoptar las medidas necesarias tendientes a solucionar el problema desde su origen.

CONCEPTO No. 20172000043801 DEL 02-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Transferencias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones en agua potable y

		saneamiento básico asignados a los municipios certificados. Tratamiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones en agua potable y saneamiento básico asignados a los municipios descertificados, los cuales deben ser administrados por los Departamentos.
--	--	--

Doctora
INGRI MARIBEL MÁSMELA MARÍN
Contratista
Gobernación de Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500029132, del día 20 de junio de 2017, en la cual solicita "(...) orientación en cuanto a la normatividad y proceso contable a seguir tanto del municipio como de la gobernación en el tema de agua potable y saneamiento básico de municipios certificados y descertificados, de la misma manera conocer cuando se certifica un municipio y bajo que condición se llaman descertificados".

CONSIDERACIONES

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

El artículo 3º de la Ley 1176 de 2007, en referencia a las competencias de los departamentos relacionadas con la prestación de los servicios públicos de agua potable y saneamiento básico, establece que los departamentos deben:

"3. Asegurar que se preste a los habitantes de los distritos o municipios no certificados en agua potable y saneamiento básico, de manera eficiente, los servicios públicos de agua potable y saneamiento básico, en los términos de la Ley 142 de 1994.

4. Administrar los recursos del Sistema General de Participaciones con destinación para Agua Potable y Saneamiento Básico de los distritos y municipios no certificados, con excepción del Distrito Capital de Bogotá". (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el artículo 5 de la mencionada ley enfatiza:

"ARTÍCULO 5o. EFECTOS DE LA DESCERTIFICACIÓN DE LOS DISTRITOS Y MUNICIPIOS. Los distritos y municipios que sean descertificados no podrán administrar los recursos de la

participación para agua potable y saneamiento básico del Sistema General de Participaciones, ni tampoco realizar nuevos compromisos con cargo a los mismos, a partir de la fecha de la descertificación. En este evento, los recursos serán administrados por el respectivo departamento, el cual asumirá la competencia en cuanto a asegurar la prestación los servicios públicos de agua potable y saneamiento básico en la zona urbana y rural, conforme con lo dispuesto por el artículo 5o de la Ley 142 de 1994. Para ello, el departamento tendrá el derecho a utilizar la infraestructura pública existente en el municipio con el fin de asegurar la prestación de estos servicios públicos en la correspondiente jurisdicción. En ningún caso se realizará la transferencia de la propiedad de los activos del sector, y corresponderá al departamento representar al municipio en las empresas, sin perjuicio de que este participe con voz pero sin voto.

Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto por el numeral 8.6 del artículo 8o, de la Ley 142 de 1994, en cuyo evento la Nación tendrá a su cargo la competencia en cuanto a asegurar la prestación de los servicios públicos de agua potable y saneamiento básico, la administración de los recursos y el derecho a utilizar la infraestructura pública existente.

La administración de los recursos de la participación para agua potable y saneamiento básico y la competencia en la prestación de estos servicios, serán reasumidos por el Distrito y/o

Municipio, a partir de la certificación. En este evento, el distrito y/o municipio dará continuidad a los compromisos y al esquema de prestación de los servicios que hubiere asumido y definido el departamento en virtud de lo dispuesto en la presente ley”.
(Subrayado fuera del texto)

De otra parte, el artículo 3 del Decreto 513 de 2010, por el cual se reglamenta parcialmente el artículo 5° de la Ley 1176 de 2007 en cuanto a las actuaciones a seguir por los departamentos, los distritos y municipios en el evento en que estos últimos sean descertificados, establece:

“Artículo 3°. Administración de los recursos del Sistema General de Participaciones para Agua Potable y Saneamiento Básico. El departamento, en ejercicio de la competencia asignada por el artículo 5° de la Ley 1176 de 2007, administrará los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico asignados al municipio o distrito descertificado, a partir de la fecha en que quede ejecutoriado el acto administrativo expedido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, para lo cual deberá:

3.1. Administrar los recursos asignados al municipio o distrito, en forma independiente de los del departamento, disponiendo una cuenta contable y bancaria para cada municipio o distrito descertificado.

3.2. Apropiar, incorporar, comprometer, ordenar el gasto y ejecutar los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico asignados al municipio o distrito descertificado, para financiar exclusivamente las actividades previstas en el artículo 11 de la Ley 1176 de 2007. En materia de subsidios, se aplicará el procedimiento previsto en el artículo 11 del presente decreto.

3.3. Suscribir los contratos que sean requeridos para asegurar la adecuada destinación de los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico y los convenios con los prestadores para el otorgamiento de subsidios con cargo a estos recursos. Los convenios para la financiación de subsidios con cargo a otras fuentes diferentes al Sistema General de Participaciones serán suscritos y ejecutados por el municipio o distrito descertificado. (...)

3.7. Registrar y revelar en la contabilidad los recursos recibidos en administración, de acuerdo con las instrucciones que imparta la Contaduría General de la Nación, controlando de manera desagregada, lo correspondiente a cada municipio o distrito". (Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, la CGN mediante concepto con número de radicado 20132000028021, del día 19 de julio de 2013, dirigido al doctor José Alcibíades Nieto Hernández, subdirector técnico de contabilidad de la Gobernación de Boyacá, estableció el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones en agua potable y saneamiento básico asignados a los municipios descertificados, los cuales deben ser administrados por los Departamentos.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, cuando se destinen recursos por participación para agua potable y saneamiento básico a un municipio certificado, el municipio procede a causar directamente el ingreso por la transferencia respectiva, mediante un débito en la subcuenta 141322-Sistema general de participaciones – Participación para agua potable y saneamiento básico, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito en la subcuenta 440824— Participación para agua potable y saneamiento básico, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Mientras que, cuando se destinen recursos por participación para agua potable y saneamiento básico a un municipio no certificado, deberá seguirse el procedimiento contable para la gobernación como administradora de los recursos y para los municipios

como propietarios de los mismos, planteado en el concepto emitido por la CGN con número de radicado 20132000028021, del día 19 de julio de 2013, dirigido al doctor José Alcibíades Nieto Hernández, subdirector técnico de contabilidad de la Gobernación de Boyacá, el cual se encuentra anexo a este documento.

Ahora bien, sobre los lineamientos para clasificar un municipio como certificado o descertificado, no corresponde a este despacho atender tal solicitud. Se sugiere consultar el capítulo “Aspectos Generales del Proceso de Certificación y Descertificación de Municipios” del documento denominado “Gestión para departamentos con municipios descertificados en SGP-APSB” emanado del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio.

CONCEPTO No. 20172000044521 DEL 09-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Avances y anticipos entregados
	SUBTEMAS	Cancelación del saldo de la cuenta de anticipos

Doctora

ADRIANA M. LEYVA GUZMÁN

Contabilidad

Dirección Administrativa y Financiera

Fondo de Vigilancia y Seguridad de Bogotá en Liquidación - FVSL

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002673-2 del 5 de Junio de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable para cancelar el saldo del anticipo y del pasivo por retención de contrato, originados en el contrato celebrado entre la entidad y el Consorcio Seguridad Ciudad Bolívar para construir un bien inmueble. Es de anotar respecto de este contrato que la Compañía Liberty asumió la terminación de la obra, pero por diferencias en los pagos finales ésta última demandó al FVSL, demanda que se resolvió a favor del FVSL.

Al respecto la entidad informa:

“El Fondo de Vigilancia y Seguridad de Bogotá-FVSL suscribió el contrato 1509 de 2004 con el Consorcio Seguridad Ciudad Bolívar el 15 de diciembre de 2004.

La forma de pago estipulaba: Entregar un anticipo del 40% y el 60% de forma parcial, dentro de los 45 días siguientes a la radicación de la factura de conformidad con el avance de obra, a las cuales se les descontaba el anticipo hasta su amortización.

El día 22 de diciembre de 2006, el Fondo de Vigilancia y Seguridad de Bogotá y el Consorcio Seguridad Ciudad Bolívar, suscribieron acta de acuerdo de Cesión de contrato, estableciendo como contratista a Liberty Seguros.

El día 27 de diciembre de 2006, se suscribió Otrosí de Cesión al contrato, en el cual se establecía, respecto de la forma de pago, mantener las mismas condiciones inicialmente pactadas para el pago en el contrato.

De acuerdo a las estipulaciones contractuales, se establecía para el pago de las facturas que el contratista debía demostrar que las actas parciales de obra fueran suscritas por el interventor y aprobadas por el gerente de la entidad contratante.

De acuerdo con lo anterior, el interventor no aprobó las últimas facturas por lo que Liberty Seguros entabló una demanda contra el FVS, fallada a favor de éste último.

En comunicación telefónica la jefe de contabilidad del FVSL aclara que la entidad aún presenta el saldo por el anticipo que debía legalizarse con los pagos no aprobado por el interventor y el activo construido fue entregado en comodato a otra entidad por el valor que tenía reconocido en libros como construcciones en curso.

CONSIDERACIONES

El CGC del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS como: “Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances. 2-

El valor de las devoluciones de los anticipos. 3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la operación conjunta.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, una vez resuelta judicialmente la controversia entre el contratista y el FVSL, en primer término deberá efectuarse la liquidación del contrato en el cual se incluirán todos los costos necesarios para determinar el valor final del bien construido. Con base en este valor podrán efectuarse los ajustes para cancelar el saldo de la cuenta de anticipos no legalizado y del pasivo por retención, de donde podrá generarse una pérdida o utilidad que afectará el resultado del período.

CONCEPTO No. 20172000048311 DEL 14-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Avances y anticipos
	SUBTEMAS	Alcance, cuantía y descripción de la subcuenta Otros

Señor

JUAN GABRIEL GARCIA MURCIA

Técnico Investigador

Fiscalía General de la Nación

Villavicencio – Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500035072, del 28 de julio de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Cuál es el alcance, cuantía y descripción de la subcuenta 142090 Otros avances y anticipos descrita en el Catálogo General de Cuentas?

Lo anterior debido a que se han realizado por la Alcaldía de Puerto Gaitán – Meta avances a servidores con el fin de sufragar bienes y servicios por diferentes cuantías sin que intermedie un proceso contractual; un ejemplo de ellos es el pago en efectivo a una

factura de un restaurante por concepto de comida e hidratación al personal de apoyo de la Policía Nacional.

CONSIDERACIONES

El catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así: “1420 **AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS**”

DESCRIPCION:

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

SE DEBITA CON:

- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances.
- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la operación conjunta.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El alcance y estructura del Catálogo General de Cuentas no predefine Descripciones a nivel de subcuentas, así como tampoco se predeterminan valores máximos para el registro de partidas. El único parámetro establecido, en forma genérica, es que en las subcuentas denominadas “Otros....”, debe solicitarse a la Contaduría General de la Nación, la apertura de subcuentas, cuando el monto de una de estos rubros supera el 5% del valor total de la cuenta respectiva.

De acuerdo con el párrafo anterior, la subcuenta de Otros Avances y Anticipos (142090) no predetermina cuantía alguna para su registro contable. La Descripción y alcance de esta subcuenta, debe circunscribirse a la Descripción de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS transcrita en las consideraciones de este pronunciamiento.

Ahora bien, con respecto de los giros que se han realizado por la Alcaldía de Puerto Gaitán a servidores con el fin de sufragar bienes y servicios sin que intermedie un proceso contractual, es preciso advertir que la regulación contable no tiene alcances sobre estos aspectos. En consecuencia deberá evaluarse el caso, frente a lo dispuesto en la regulación superior que sobre contratación aplique a la Entidad circunscrita en el manejo los anticipos.

CONCEPTO No. 20172000055541 DEL 01-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas de orden deudoras
	SUBTEMAS	Reconocimiento de intereses de mora sobre impuesto predial

Doctora
MARIA MELISSA HERNÁNDEZ TORRES
Contadora
Alcandía de Landazuri Santander
Landazuri

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500032732, del 19 de julio de 2017, en la cual solicita concepto relacionado con los intereses sobre el impuesto predial los cuales han sido contabilizados en la subcuenta 140103-Intereses, desde el año 1982. Explica que existen acuerdos de pago pero la Alcaldía no ha iniciado ningún proceso de cobro coactivo y solicita se le indique como puede cancelar este saldo de la contabilidad.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

De otra parte, los párrafos 100, 104, 117, 120, 152, 153, 154,156 y 266 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las características cualitativas de la información contable pública, establecen:

“100. Las características cualitativas de la información contable pública, constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información

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

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

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

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

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

266. Los intereses de mora derivados de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En caso de no reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados, informes y reportes contables.(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 3.1 del Procedimiento para la Implementación del Control Interno Contable, establece que “Las entidades contables públicas cuya información

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

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

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con los principios de registro, devengo o causación y prudencia, generalmente los ingresos deben reconocerse y registrarse como derechos en cumplimiento del principio de Devengo o Causación. Tratándose de los ingresos tributarios y no tributarios, el reconocimiento se llevará a cabo una vez hayan quedado en firme las respectivas liquidaciones y los correspondientes actos administrativos.

Con relación a los intereses de mora la norma contable expresa que, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo el principio de prudencia, por lo tanto si los mismos no se encuentran determinados por normas legales o contractuales, deberán registrarse en la subcuenta 819003-INTERESES DE MORA, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y solo se reconoce en las cuentas de balance y resultado en la medida que se determina la certeza del derecho de cobro, a partir de la posibilidad de recuperación y recaudo del mismo debitando la subcuenta 140103-Intereses de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditando la subcuenta 411003-Intereses.

No obstante, si los intereses de mora se determinen por mandato de normas legales o contractuales, es decir aquellos respecto de los cuales no le es dable al tercero desconocer su causación, ni al beneficiario hacer excepciones o modificaciones basadas en apreciaciones subjetivas, se reconocerán como derechos contingentes en las cuentas de orden deudoras mientras se surte el proceso jurídico de ejecutoria, y una vez ejecutoriado el acto administrativo que imponga la obligación de pagar los intereses, debe proceder al reconocimiento del derecho mediante un débito en la subcuenta 140103-Intereses, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411003-Intereses, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

En consecuencia si los intereses de mora se encuentran reconocidos en el grupo de deudores y teniendo en cuenta que existen acuerdos de pago con los contribuyentes en mora, debe mantenerse registrados en la subcuenta 140103-Intereses de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y si una vez la entidad ha adelantado todas las gestiones administrativas para obtener su pago ha establecido que no representen derechos ciertos por cualquiera de las causales de que trata la Resolución N° 357 de 2008, de conformidad con los procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera, le compete documentar la autorización de depuración, en concordancia con numeral 3.1 del Procedimiento para la Implementación del Control Interno Contable, afectando el patrimonio por ser una entidad de gobierno general, en la Subcuenta 310501-Nación de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, previo la disminución de las subcuentas de cuenta que registra el derecho, por los valores que deben ser retirados de los estados contables y revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables

CONCEPTO No. 20172000055551 DEL 01-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Castigo de cartera por arrendamientos, en razón a las dificultades de pago de los deudores

Doctora

NORMA CONSTANZA ACOSTA VASQUEZ

Asesora Planeación y Sistema de Gestión de Calidad

Gestora Urbana de Ibagué

Ibagué -Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500032692, del día 19 de julio de 2017, en la cual solicita el procedimiento para el castigo de cartera, en los siguientes términos:

“En la actualidad se presenta una situación difícil y preocupantes dado a la dificultad de recuperación de la cartera.

Cabe anotar que esta cartera se encuentra en proceso de depuración, por lo tanto los valores pueden variar. (...)

Esta cartera es de 1.498 predios los cuales en su mayoría tienen un contrato sin actualizar, en razón a que lo que figuran como arrendatarios han vendido sus mejoras a otras personas, han fallecido, se da el caso que no tienen ningún tipo de contrato pero se encuentran al día en el canon de arrendamiento (han venido ocupando el predio).

Los arrendatarios han manifestado la intención de pago siempre y cuando se les otorgue un incentivo en la rebaja de los intereses de mora, como también han manifestado que las deudas más antiguas sean prescritas, teniendo en cuenta que su condición económica no les permite cancelar los montos tan altos.

Existen 606 predios los cuales se les liquida la deuda a través de un estado de cuenta por medio del programa de Therrysoft, distinto al módulo Syscafé; no han sido incluidos a

Syscafé porque no se tiene contrato, requisito exigido para pasarlos al módulo de Syscafé; se requiere que tanto financiera como jurídicamente se establezca un procedimiento para llevar dichos precios al nuevo sistema de facturación y poder integrar finalmente todos los predios en un mismo sistema, ya sea con el mismo método de estado de cuenta o el que establezca la oficina financiera, para no (Sic) genere incremento al pago de impuestos, en la actualidad la mayoría no pagan arriendo (por el monto a que asciende la deuda, según argumentación se hace impagable). ¿Se puede dar un manejo igual que los del grupo de cuentas de orden? (...)

Es importante tener en cuenta que existen predios que se encuentran en zona de riesgo y por lo tanto no cancelan el arriendo; la entidad debería realizar un estudio para dejar de facturar dichos predios ya que la ley no les obliga a cancelar arriendo y lo que se hace es aumentar una cartera que nunca se va a recuperar.

Recordar que la entidad puede actualizar los cánones de arrendamiento según los avalúos, este proceso se realizó en septiembre de 2006 y se supone que cada que catastro actualiza avalúos deberíamos realizar también la actualización de cánones de arriendo a los predios de la gestora, pero hasta la fecha no se ha vuelto a tocar este tema. Por las razones expuestas.

Otra inquietud que se tiene ante la imposibilidad o falta de voluntad de pago de arrendamiento, se solicita la recuperación del predio y se nos manifiesta que no procede en razón a que las mejoras pertenecen al ocupante del predio.

En el caso del cambio de destinación de uso del predio (habitación o vivienda y se les está dando uso comercial) igual que comentario anterior el ocupante realiza obras de mejora sin informar o solicitar a la entidad y además se encuentra en mora.

Necesitamos de sus conceptos, lo más pronto posible, la situación requiere de soluciones a corto plazo.

Referente a castigo de cartera con qué antigüedad y qué procedimiento puede aplicar la entidad.

Bajo qué figura la entidad puede condonar intereses.

Por la imposibilidad de recuperación de cartera, se puede entregar a un tercero bajo la figura de cuota Litis.

Es procedente la expropiación de mejoras en caso de no cumplir con el pago del arrendamiento”.

CONSIDERACIONES

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

La Ley N° 1066 de 2006 por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, señala:

“Artículo 2. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE TENGAN CARTERA A SU FAVOR. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.
2. Incluir en sus respectivos presupuestos de ingresos el monto total del recaudo sin deducción alguna.
3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad. (...)
6. Abstenerse de celebrar acuerdos de pago con deudores que aparezcan reportados en el boletín de deudores morosos por el incumplimiento de acuerdos de pago, salvo que se subsane el incumplimiento y la Contaduría General de la Nación expida la correspondiente certificación. (...)

ARTÍCULO 5o. FACULTAD DE COBRO COACTIVO Y PROCEDIMIENTO PARA LAS ENTIDADES PÚBLICAS. Las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado colombiano y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario.

Las entidades públicas de que trata el inciso anterior, podrán vender la cartera coactiva que tengan a su cargo a la entidad estatal colectora de activos públicos Central de Inversiones CISA S. A., quien tendrá para el efecto la facultad de cobro coactivo de los créditos transferidos, conforme al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario. Los procesos de cobro coactivo ya iniciados que se transfieran a CISA, continuarán su trámite sin solución de continuidad.

PARÁGRAFO 1o. Se excluyen del campo de aplicación de la presente ley las deudas generadas en contratos de mutuo o aquellas derivadas de obligaciones civiles o comerciales en las que las entidades indicadas en este artículo desarrollan una actividad de cobranza similar o igual a los particulares, en desarrollo del régimen privado que se aplica al giro principal de sus negocios, cuando dicho régimen esté consagrado en la ley o en los estatutos sociales de la sociedad.

PARÁGRAFO 2o. Los representantes legales de las entidades a que hace referencia el presente artículo, para efectos de dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, quedan facultados para dar aplicación a los incisos 1o y 2o del artículo 820 del Estatuto Tributario.

(...)

ARTÍCULO 8o. Modifíquese el inciso 2o del artículo 817 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte”. (...)

ARTÍCULO 17. Lo establecido en los artículos 8o y 9o de la presente ley para la DIAN, se aplicará también a los procesos administrativos de cobro que adelanten otras entidades públicas. Para estos efectos, es competente para decretar la prescripción de oficio el jefe de la respectiva entidad”.

La Resolución N° 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, prescribe:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea

necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. (...)

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

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

3.7. Soportes documentales.

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

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

De otra parte, el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, prescribe:

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

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

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

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

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos (...)

9.1.1.3 Deudores

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

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

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

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables. (...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

9.1.4.4 Costos de producción

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

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de procedimientos del RCP, describe:

(...)

1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO

Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal. (...)

1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR).

Representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores.

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

(...)

5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES

Representa el valor de las estimaciones que debe efectuar la entidad contable pública para cubrir contingencias de pérdida como resultado del riesgo de incobrabilidad de los deudores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1480-Provisión para Deudores (Cr). (Subrayados fuera de texto)

La CGN mediante concepto N° 20172000000191, del día 05 de enero de 2017, dirigido a la doctora Mónica Rocío Salas, contadora de la Corporación Autónoma Regional de Santander, estableció el ajuste y castigo de la cartera por depuración contable en los siguientes términos:

“De acuerdo a las consideraciones expuestas, y de conformidad con la característica cualitativa de la información contable pública de la Razonabilidad y con el principio de Devengo o Causación, debe darse cumplimiento a los criterios establecidos en la normatividad contable referente a los derechos incobrables, y a la depuración contable de la cartera de la Entidad; adelantando las gestiones administrativas y de control que sean

necesarias para verificar que los saldos reconocidos en el Grupo 14-DEUDORES representan derechos ciertos de cobro.

La Corporación, como Entidad del Gobierno General, debe provisionar los deudores y afectar el gasto, si los deudores están asociados a la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, en tanto que, los deudores que no estén asociados a la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, no son objeto de provisión, para éstos cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se debe afectar directamente el patrimonio.

Si se requiere provisionar la cartera, la entidad debita la subcuenta respectiva de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR).

Tratándose de los derechos de cobro que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva o respecto de las cuales no es posible ejercer su cobro, por cuanto opera alguna de las causales a que se refiere el Numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 de 2008, la entidad deberá dar de baja de la contabilidad los saldos de deudores y la respectiva provisión reconocida previamente, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO ó en la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 14-DEUDORES. La diferencia; si existiere, deberá reconocerse afectando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Cuando el derecho de deudores no es objeto de provisión, como es el caso de las multas, y se haya extinguido por causas diferentes a cualquier forma de pago, se debe afectar directamente el patrimonio, mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta y cuenta, del grupo 14-DEUDORES.

La Entidad debe conservar los documentos idóneos que soporten la depuración contable de la cartera con el fin de responder las inquietudes, observaciones o hallazgos realizados por los organismos de control.

De otra parte, el procedimiento a realizar para depurar los saldos existentes en contabilidad por concepto de multas causadas a nombre del representante legal y posteriormente pagadas o canceladas con el NIT de la Empresa o viceversa, corresponde a

un ajuste contable efectuando los cruces entre los diferentes auxiliares que guardan la compensación entre sí.”

CONCLUSIONES

Es pertinente precisar que la mayor parte de sus interrogantes están orientados a situaciones de orden administrativo y jurídico que no son propios de la regulación contable. En consecuencia, a continuación se hará una exposición sobre el procedimiento contable de la cartera, según lo establecido en el Régimen de Contabilidad pública expedido por la Contaduría General de la Nación, por lo tanto la entidad deberá evaluar las demás situaciones de conformidad con la regulación superior que le aplique, entre las cuales deberá considerar la Ley 1066 de 2006.

De conformidad con la característica cualitativa de la información contable pública de la Razonabilidad y con el principio de Devengo o Causación, debe darse cumplimiento a los criterios establecidos en la normatividad contable referente a los derechos incobrables, y a la depuración contable de la cartera de la Entidad; adelantando las gestiones administrativas y de control que sean necesarias para verificar que los saldos reconocidos en el Grupo 14-DEUDORES representan derechos ciertos de cobro.

Así las cosas, la entidad debió provisionar los deudores y afectar el gasto, dado que las acreencias están asociados a la prestación de un servicio individualizable, para lo cual procede un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR).

Ahora bien, tratándose de los derechos de cobro que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva o respecto de las cuales no es posible ejercer su cobro, por cuanto opera alguna de las causales a que se refiere el Numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 de 2008, la entidad deberá dar de baja de la contabilidad los saldos de deudores y la respectiva provisión reconocida previamente, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO o en la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 14-DEUDORES. Si existiere una diferencia, ésta deberá reconocerse afectando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

La Entidad debe conservar los documentos idóneos que soporten la depuración contable de la cartera con el fin de responder las inquietudes, observaciones o hallazgos realizados

por los organismos de control, al paso que debe tener presente que el numeral 3.11 del anexo a la Resolución 357 de 2008, prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información cumpla con las características cualitativas de relevancia y representación fiel, que si bien no es una condición sine qua non, es una instancia idónea para encargarse del análisis del expediente y de recomendar la depuración de saldos contables, atendiendo los procedimientos internos señalados para tal fin.

CONCEPTO No. 20172000058391 DEL 15-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento y revelación de operaciones clasificadas en las subcuentas otros

Doctor
JOHN FREDY CANGREJO BERMUDEZ
Profesional especializado- Contador
Departamento de Prosperidad Social-DPS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500038842 del 25 de agosto de 2017 en la cual se refiere al hallazgo de la Contraloría General de la República en relación con los registros en las cuentas 147090-Otros deudores y 161590-Otras construcciones en curso.

Manifiesta que : (...) se le explicó a la comisión auditora de la CGR que en la subcuenta 147090 “Otros-Otros Deudores”, se encontraban registrados los contratos de subvención financiados con recursos de cooperación internacional no reembolsable de la Unión Europea los cuales se rigen por sus propios reglamentos y que en la subcuenta 161590 “Otras Construcciones en Curso” se registraban las obras de infraestructura originadas en los convenios interadministrativos suscritos con entidades territoriales y de gerencia integral de proyectos suscritos con FONADE.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para a estructuración y presentación de los estados contables básicos, señala:

11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS”

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

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

CONCLUSIONES

El Departamento de Prosperidad Social, debe sujetarse a cumplir la regulación contable contenida en el Régimen de Contabilidad Pública y en consecuencia es obligatoria la aplicación del Catálogo General de Cuentas hasta el nivel de subcuentas (6 dígitos). Por tanto, con relación a la utilización de las subcuentas 147090-Otros Deudores y 161590-Otras Construcciones en curso, cuestionada por la Contraloría General de la República por cuanto éstas superan el 5% del total de la cuenta, es pertinente dicha clasificación siempre y cuando no exista en el catálogo otra subcuenta que identifique la naturaleza del activo registrado, y para efectos de suplir necesidades de información y del control, la entidad puede implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva. En estos casos, la entidad deberá revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de la misma.

Ahora bien, sobre la solicitud de evaluar la pertinencia de crear subcuentas acordes a la especificidad de la operación planteada, no se estima pertinente la creación de subcuentas específicas, razón por la cual el registro debe efectuarse de conformidad con los parámetros señalados anteriormente.

CONCEPTO No. 20172000058461 DEL 15-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Depuración de cuentas por cobrar de mayor antigüedad por parte de una entidad territorial.

Doctora
LUZ ENELIA BARBOSA RAMÍREZ
Asesora
Contraloría Departamental del Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500033432, del 25 de julio de 2017, mediante la cual plantea que La Contraloría Departamental del Valle del Cauca, en uso de sus facultades Constitucionales y legales, cuenta con una oficina de Jurisdicción Coactiva que se encarga de realizar el cobro de fallos por Procesos de Responsabilidad Fiscal y Sanciones impuestas a los sujetos de control por incumplimiento de responsabilidades; sin embargo, en estos momentos, la entidad tiene una gran cantidad de expedientes sobre los cuales no se ha podido aplicar medidas cautelares por ausencia de bienes de los sujetos procesales, por ausencia de ubicación de los mismos, y que tienen antigüedad entre 10 y 20 años y que se clasifica como cartera de imposible recaudo

Al respecto, se solicita conceptuar si es posible que la entidad pueda llevar a cabo la depuración de esta cartera, acogiéndose a lo establecido en el Decreto 445 de 2017, teniendo en cuenta que en el mismo se establece que aplica para entidades del orden nacional; o en caso contrario, bajo cuál norma se podría llevar a cabo dicha depuración.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1819 de 2016, establece en su Artículo 355 que:

“ARTÍCULO 355. SANEAMIENTO CONTABLE. Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales” (subrayado fuera del texto).

En cuanto a la Ley 1739 de 2014, establece en su Artículo 59 que:

“ARTÍCULO 59. DEPURACIÓN CONTABLE. La Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva.
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción.
- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago.

e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos.

f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate” (subrayado fuera del texto).

El Decreto 445 de 2017, "Por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional", establece que:

“ARTÍCULO 2.5.6.1. Objeto. El presente Decreto reglamenta la forma en la que las entidades públicas del orden nacional, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Plan General de la Contabilidad Pública, establece en su numeral 9 - NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, que:

“9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES
(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

9.1.1.3 Deudores

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

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

Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables

y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor.

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

Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables.

Ahora bien, el Procedimiento para la implementación y evaluación del Control Interno contable, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, contempla en su numeral 3, relativo a los Procedimiento de Control Interno Contable, que:

“(…)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

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

El Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 20160, establece que:

“(…)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

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

(…)” (subrayado fuera del texto).

La Resolución 107 de 2017 "Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018" establece que:

“(…)

ARTÍCULO 52. Las entidades territoriales, en los términos del artículo 286 de la Constitución Política, que deban realizar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, aplicarán el siguiente procedimiento.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN
Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

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

(…)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye en primer lugar que el Decreto 445 de 2017, al ser de aplicación por parte de las entidades públicas del orden nacional, no podrá ser aplicado por ninguna entidad de carácter territorial, ni otras que dependen de éstas, ya que adquieren la misma naturaleza.

En segundo lugar, con el fin de realizar el análisis encaminado a llevar a cabo la depuración de deudores en los términos establecidos en los antecedentes, es importante considerar que la antigüedad es uno de los factores que permiten evaluar el grado de incertidumbre asociado a determinadas partidas, y que con base en ello, de acuerdo a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, se permita identificar si los derechos de cobro se han extinto por razones diferentes al pago de dichas partidas, caso en el cual se deberán eliminar aquellas que resulten afectadas, reconociendo tal efecto en el patrimonio.

Es importante señalar que el procedimiento descrito previamente no podrá ser adoptado por la Entidad como un procedimiento rutinario, toda vez que será de aplicación solo en aquellos casos excepcionales en los que después de realizar todas las actividades administrativas necesarias para depurar la información contable, no es posible lograr un mejoramiento de la misma. De igual forma, la Entidad deberá llevar a cabo las acciones pertinentes para asegurar que en el futuro no se presenten eventos que alteren la calidad de la información contable.

CONCEPTO No. 20172000062471 DEL 26-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas por pagar Otros ingresos extraordinarios Otros gastos ordinarios
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de consignaciones y descuentos no identificados al cierre del periodo contable

Doctor
JUAN CARLOS POTE CIFUENTES

Contador General
Servicio Nacional de Aprendizaje – SENA
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN), con el N° 20175500033522 del 25 de julio de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) De acuerdo con las orientaciones anteriores para el SENA es claro el proceder administrativo y contable que debe adelantar durante los meses intermedios, en los cuales se deben llevar a cabo las acciones necesarias para poder depurar en el corto plazo aquellas partidas pendientes por identificar, reconociendo dichas partidas en las subcuentas 290580- Recaudos por clasificar, y 147048- Descuentos no autorizados, en lo que corresponda, propendiendo por cumplir con el mandato que exige que “en rigor no deben existir diferencias entre el saldo en libros y el saldo del extracto bancario con corte al 31 de diciembre de cada periodo, so pena de incumplir los principios del registro, devengo o causación y periodo contable y las condiciones de Oportunidad y Universalidad para que la información contable cumpla la característica cualitativa de Relevancia.”

Durante los últimos tres años, el SENA ha venido adelantando la ambiciosa tarea de depurar las partidas pendientes por identificar que para la vigencia 2014 eran del orden de 790.724 partidas. No obstante lo anterior, y pese a los esfuerzos administrativos realizados por el SENA para poder depurar en su totalidad las partidas pendientes por identificar, al corte del 31 de diciembre de 2016 quedaron 51.325 pendientes por identificar, logrando así una reducción del 94%.

De acuerdo con la aplicación del concepto señalado, las partidas pendientes por identificar se registraron en las subcuentas 290580- Recaudos por clasificar, y 147048- Descuentos no autorizados, sin embargo, y toda vez que el concepto brinda directrices explícitas acerca del reconocimiento contable en periodos intermedios, más no indica cual debería ser el reconocimiento contable al cierre contable para aquellos casos como los del SENA, en los que, a pesar de los esfuerzos realizados, aún persisten partidas pendientes por identificar al 31 de diciembre de cada periodo, y que a esa fecha se encuentran contenidos en las subcuentas 290580- Recaudos por clasificar, y 147048- Descuentos no autorizados.

Es por lo anterior que, amablemente, solicitamos se aclare el concepto o se le dé alcance al mismo, especialmente frente a los siguientes interrogantes que surgen respecto al tratamiento contable de los saldos contenidos al 31 de diciembre de cada periodo, en las

subcuentas 290580- Recaudos por clasificar, y 147048- Descuentos no autorizados, y que no fue posible identificar:

1. ¿Se deben trasladar nuevamente a las cuentas de bancos que les dieron origen, so pena de generar la situación en la cual existirán diferencias entre el saldo en libros y el saldo del extracto bancario con corte al 31 de diciembre de cada periodo?
2. ¿Se deben mantener estos saldos subcuentas 290580- Recaudos por clasificar, y 147048- Descuentos no autorizados, revelando en las notas a los estados contables las acciones adelantadas para la depuración, pero indicando que al cierre del periodo contable anual no fue posible identificarlas?
3. ¿Se deben trasladar a otro tipo de cuentas contables? De ser así, ¿a qué cuentas? Y cuál sería el tratamiento contable de dichos registros?...”

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 87 de 1993, Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones, prescribe:

Artículo 1 (...) Parágrafo: El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal

Artículo 2º.- Objetivos del sistema de Control Interno. Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales: a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que lo afecten; (...) e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;

Artículo 3º.- (...) Son características del Control Interno las siguientes: (...) e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.

Artículo 4 (...) “Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”. (Subrayados fuera de texto)

El párrafo 107, contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“107. Relevancia. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

(...), las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

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

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

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

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

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...) periodos de actualización de valores, (...) criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN. (...)

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

3.3. Registro de la totalidad de las operaciones.

Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados. (...)

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos,(...). Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones (...), comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública. (...)

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable. (...)

3.8. Conciliaciones de información.

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

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean éstas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad.

Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública.

3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública. La información registrada en los libros de contabilidad será la fuente para la elaboración de los estados contables. En este sentido, los ajustes que sean necesarios para garantizar la confiabilidad de la información deberán realizarse con la debida oportunidad, de tal forma que ellos queden reflejados en estos documentos. En ningún caso los valores que aparecen registrados en los libros serán diferentes a los revelados en los estados contables y demás informes complementarios. (...)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería (...) conciliaciones.(...)

4. ACTIVIDADES MÍNIMAS A DESARROLLAR.

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas implementadas por el ente público, (...) La existencia y efectividad de los controles para el proceso contable y el sistema de contabilidad pública, de conformidad con la complejidad de las entidades, debe considerar, como mínimo, los siguientes aspectos específicos en cada una de las actividades del proceso contable:

4.1. Controles asociados a las actividades del proceso contable.

A continuación se relacionan algunos de los controles que se han logrado establecer para cada actividad del proceso contable:

ACTIVIDADES	SITUACIONES
1. IDENTIFICACIÓN	<p>4. i) <u>Efectuar conciliaciones de saldos del efectivo</u> e inversiones, entre las áreas de presupuesto, contabilidad, tesorería, y demás áreas de la entidad, examinando simultáneamente los tiempos de respuesta y oportunidad en la entrega de la información. (...)</p> <p>4. n) <u>Identificar la existencia y funcionalidad de procedimientos para la elaboración, revisión y depuración oportuna de las conciliaciones bancarias</u>, que implique control sobre la apertura y utilización adecuada de las cuentas bancarias.” (Subrayados fuera de texto)</p>

De otro lado, Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, expedido mediante la Resolución 356 de 2007 del RCP, describe:

“1110 - DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

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

14 - DEUDORES

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

sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

4810 EXTRAORDINARIOS

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

5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en la Resolución N° 357 de 2008, y teniendo en cuenta que la Entidad Contable Pública debe dar pleno cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública, este Despacho ratifica el concepto 20162000016641 del 20-06-2016.

Ahora bien, frente a situaciones de hecho como la planteada en su consulta, si persisten saldos pendientes de depurar en conciliaciones bancarias al cierre del período contable por los eventos mencionados en su consulta radicada en la CGN con el N° 20165500030812 el 25-04-2016, estos deben quedar registrados en las subcuentas 290580 - Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905 - RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y 147048-Descuentos no autorizados, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según correspondan, y efectuar las revelaciones pertinentes en las notas a los estados contables. Este pronunciamiento no implica que la CGN esté avalando situaciones irregulares que comprometen el cabal cumplimiento de la regulación contable y denotan serias deficiencias en materia del control interno contable, razón por la cual se insiste en la imperiosa necesidad de efectuar la total depuración en el corto tiempo.

Ahora bien, si agotadas todas las acciones e investigaciones tendientes a depurar las partidas en cuestión, se llega a la conclusión que no es viable identificar los terceros o conceptos involucrados en las transacciones, podrán adoptarse los siguientes lineamientos:

Cancelar el pasivo mediante un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito a la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.

Cancelar el derecho mediante un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente, registro que no obsta para que se adelanten las investigaciones de orden administrativo o fiscal que eventualmente puedan derivarse por las conductas subyacentes y relacionadas con tales hechos.

CONCEPTO No. 20172000062991 DEL 28-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Indexación de sanciones y cartera Remisible

Doctora
LUZ ELENA CAICEDO PALACIOS
Contadora
Superintendencia de Puertos y Transportes
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500030302, el día 28 de junio de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) la entidad está llevando a cabo la actualización del manual de cartera, en el cual se estipula que las sanciones y/o multas no están sujetas a intereses de mora, basados en el artículo 634 del ET no hace referencia a sanciones y/o multas, sino a impuestos, anticipos y retenciones.

La entidad ha liquidado intereses moratorios por este concepto (multas), pero llevados a cuentas de orden y no se ha realizado indexación de los valores de estas multas.

1. ¿es obligatoria la indexación en sanciones?

2. ¿se debe liquidar intereses o no a sanciones y/o multas?
3. ¿para ser remisible la sanción en caso de que la liquidación de intereses en sanciones sea legítima, es necesario pasarla de las cuentas de orden para el activo y posterior reducción al patrimonio, toda vez que este movimiento de cuentas no afecta los estados financieros?
4. ¿Si se toma cartera remisible, la entidad debe indexar la sanción, toda vez que a la fecha la entidad no ha realizado este procedimiento y teniendo en cuenta que el valor se llevará contra el patrimonio, incrementando en el impacto de manera negativa los estados financieros?...”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública se dictan otras disposiciones, con referencia a las funciones de cobro por la vía de la jurisdicción coactiva de las rentas o caudales públicos, señala lo siguiente:

“Artículo 2. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE TENGAN CARTERA A SU FAVOR. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.

(...)

3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad.

(...)

Artículo 5. Facultad de cobro coactivo y procedimiento para las entidades públicas. Las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado colombiano

y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario. (...)

Parágrafo 2. Los representantes legales de las entidades a que hace referencia el presente artículo, para efectos de dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, quedan facultados para dar aplicación a los incisos 1° y 2° del artículo 820 del Estatuto Tributario.

(...)

Artículo 8. Modifíquese el inciso 2 del artículo 817 del Estatuto Tributario, el cual quedó así: “La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte”.

(...)

Artículo 17. Lo establecido en los artículos 8° y 9° de la presente ley para la DIAN, se aplicará también a los procesos administrativos de cobro que adelanten otras entidades públicas. Para estos efectos, es competente para decretar la prescripción de oficio el jefe de la respectiva entidad”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por Contaduría General de la Nación, mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, señala:

“Artículo 1°. Adóptese el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible. (...)

1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las

áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.(...)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

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

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

3.3. Registro de la totalidad de las operaciones.

Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados. (...)

3.7. Soportes documentales.

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

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

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

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

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público”. (Subrayados fuera del texto)

De otra parte, el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en los párrafos siguientes, prescribe:

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

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

(...)

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

108. **Oportunidad.** La información contable pública es oportuna si tiene la posibilidad de influir a tiempo sobre la acción, los objetivos y las decisiones de los usuarios con capacidad para ello. La disponibilidad para satisfacer las demandas por parte de los usuarios es fundamental, en la medida que permite evaluar la eficiencia y eficacia de la información contable pública y del sistema que la produce. (...)

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

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

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

9.1.1.3. Deudores

152. **Noción.** Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, ... los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferente a los ingresos tributarios, entre otros”

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas:

“3208-CAPITAL FISCAL

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Para efectos del pronunciamiento por parte de la CGN con respecto a sus preguntas, es necesario recordar que la competencia de este organismo de regulación contable se circunscribe a aspectos relacionados con la interpretación y aplicación de las Normas Contables expedidas por la misma, razón por la cual no es posible emitir conceptos sobre asuntos de índole administrativo o jurídico que trascienden el contexto contable puramente dicho.

Para concluir, se procede a responder las preguntas contenidas en la consulta, teniendo como fundamento lo expuesto en las consideraciones, en los siguientes términos:

a) Respecto a las preguntas: ¿es obligatoria la indexación en sanciones? y ¿se debe liquidar intereses o no a sanciones y/o multas?

No es del ámbito de las normas contables regular la obligatoriedad o no de indexar las sanciones ni la procedencia o no de liquidar intereses sobre estas y las multas. En consecuencia, el área contable deberá evaluar estos asuntos, conjuntamente con el área jurídica de la entidad, de cara al ordenamiento superior y la jurisprudencia que al respecto se haya emitido, y sean aplicables a los casos específicos que son objeto de su consulta. Para ello se sugiere acudir al concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, del 18 de mayo de 2004, radicado con el N° 1.564.

b) ¿para ser remisible la sanción en caso de que la liquidación de intereses en sanciones sea legítima, es necesario pasarla de las cuentas de orden para el activo y posterior reducción al patrimonio, toda vez que este movimiento de cuentas no afecta los estados financieros?

El carácter de remisible de los derechos por sanciones no deviene de un registro contable, para ello debe consultarse lo que establezca la regulación superior aplicable al caso concreto.

Por otra parte, el registro de las sanciones dentro del balance general debe obedecer a los principios de devengo o causación, período contable, el criterio de la universalidad de la característica de Relevancia, y a la norma técnica de deudores. En consecuencia, el activo debió reconocerse desde el momento en que de conformidad con la normatividad

que regula la imposición de las sanciones, surgió el derecho para la entidad y no en el momento en que se advierte que se configuran razones para considerar la remisibilidad. Reconocidos los respectivos derechos, la Entidad debe cumplir las acciones ordenadas por la Ley N° 1066 de 2006.

Ahora bien, si con posterioridad a lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior se determina que los derechos por sanciones e intereses a que hace referencia, se encuentran afectados por una o varias de las situaciones enumeradas en el numeral 3.1. Depuración Contable Permanente y Sostenibilidad, del Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación, se deberán adelantar las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración.

En cumplimiento de la Norma técnica de Deudores, la Superintendencia debe afectar directamente el patrimonio, mediante un débito en la subcuenta 320801-Nación, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL y un crédito en la subcuentas 140103-Intereses y 140104-Sanciones, de la cuenta de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por otra parte, es de anotar que la Entidad debe conservar los documentos idóneos que soporten la depuración contable de la cartera con el fin de responder las inquietudes, observaciones o hallazgos realizados por los organismos de control.

c)¿Si se toma cartera remisible, la entidad debe indexar la sanción, toda vez que a la fecha la entidad no ha realizado este procedimiento y teniendo en cuenta que el valor se llevará contra el patrimonio, incrementando en el impacto de manera negativa los estados financieros?

Para los efectos de la eventual indexación de la sanción en caso de remisibilidad, debe atenderse lo estipulado en el literal a) del acápite de las conclusiones de este pronunciamiento.

En caso de configurarse alguna de las situaciones enumeradas en el numeral 3.1. Depuración Contable Permanente y Sostenibilidad, del Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación, debe procederse a aplicar el procedimiento contable estipulado en el literal b) del acápite de conclusiones de este pronunciamiento, independiente del impacto patrimonial, si se advierte que los registros contables no obedecen a razones de conveniencia o inconveniencia, sino que deben estar orientados a dar cumplimiento a las características de confiabilidad y relevancia contemplados en el Régimen de Contabilidad Pública.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000791 del 16-01-2017

20172000022641 del 05-04-2017

20172000056651 del 11-09-2017

20172000058271 del 15-09-2017

20172000060181 del 20-09-2017

CONCEPTO No. 20172000063531 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas de orden deudoras
	SUBTEMAS	Período de permanencia o existencia de los intereses de mora en las cuentas de orden

Doctora

AUDREY ÁLVAREZ BUSTOS

Subdirectora financiera

Caja de Vivienda Popular

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500033842, del 26 de julio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“La Caja de Vivienda Popular (CVP), está adelantando todas las acciones jurídicas y administrativas con el fin de depurar las cifras y demás contenidos en los estados, informes y reportes contables, y así reflejar la realidad económica de la entidad.

En cumplimiento de su misión la CVP desarrolló diferentes programas para atender necesidades básicas de vivienda a las familias en condición socioeconómica vulnerable. En virtud de estos programas y como mecanismo de financiación se otorgaron créditos entre 1998 y 2002, los cuales se encuentran registrados en la contabilidad patrimonial al igual que los intereses de mora que se han venido generando como consecuencia del incumplimiento en el pago por parte de los deudores.

El párrafo 266 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad señala que:

“Los intereses de mora derivado de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En caso de no reconocerse en el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en notas a los estados, informes y reportes contables”.

Al tenor de lo anterior, la Caja de Vivienda Popular cuenta con el Acuerdo No 05 del 02 de Junio del (sic) 2017 “Por el cual se deroga el Acuerdo 004 de 2007 y se adopta el Reglamento Interno de Recaudo y Administración de Cartera de la Caja de la Vivienda Popular, y se dictan otras disposiciones”, el cual en su artículo 19 establece: “Intereses Contabilizados A Cobrar: La Caja de La Vivienda Popular deberá contabilizar los intereses mensualmente hasta el cuarto (4) mes de mora, atendiendo al principio contable de prudencia. En caso de no reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes en las notas a los Estados financieros.”.

CONSULTA

Por lo anterior, y con el propósito de tener certeza sobre la adecuada aplicación del principio de prudencia para el reconocimiento de ingresos, solicitamos respetosamente concepto sobre los siguientes interrogantes:

1. A la luz del Manual Interno de Cartera, ¿Los intereses de mora a reconocer en cuentas de balance y de resultados deben corresponder a las primeras cuatro (4) cuotas de interés de mora calculadas al inicio del crédito, o a las últimas cuatro (4) calculadas para cada crédito, y el saldo de intereses de mora reclasificarlos a cuentas de orden?
2. ¿Existe un periodo de permanencia o existencia de este tipo de intereses en las cuentas de orden?”

CONSIDERACIONES

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

Mediante concepto emitido por la CGN N° 20172000055541, el día 01 de septiembre de 2017, dirigido a la doctora María Melissa Hernández Torres, contadora de la Alcaldía de Landazuri Santander, se estableció el siguiente tratamiento contable de los intereses de mora:

“De conformidad con los principios de registro, devengo o causación y prudencia, generalmente los ingresos deben reconocerse y registrarse como derechos en cumplimiento del principio de Devengo o Causación. Tratándose de los ingresos tributarios y no tributarios, el reconocimiento se llevará a cabo una vez hayan quedado en firme las respectivas liquidaciones y los correspondientes actos administrativos.

Con relación a los intereses de mora la norma contable expresa que, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo el principio de prudencia, por lo tanto si los mismos no se encuentran determinados por normas legales o contractuales, deberán registrarse en la subcuenta 819003-INTERESES DE MORA, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y solo se reconoce en las cuentas de balance y resultado en la medida que se determina la certeza del derecho de cobro, a partir de la posibilidad de recuperación y recaudo del mismo debitando la subcuenta 140103-Intereses de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditando la subcuenta 411003-Intereses.

No obstante, si los intereses de mora se determinen por mandato de normas legales o contractuales, es decir aquellos respecto de los cuales no le es dable al tercero desconocer su causación, ni al beneficiario hacer excepciones o modificaciones basadas en apreciaciones subjetivas, se reconocerán como derechos contingentes en las cuentas de orden deudoras mientras se surte el proceso jurídico de ejecutoria, y una vez ejecutoriado el acto administrativo que imponga la obligación de pagar los intereses, debe proceder al reconocimiento del derecho mediante un débito en la subcuenta 140103-Intereses, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411003-Intereses, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

En consecuencia si los intereses de mora se encuentran reconocidos en el grupo de deudores y teniendo en cuenta que existen acuerdos de pago con los contribuyentes en mora, debe mantenerse registrados en la subcuenta 140103-Intereses de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y si una vez la entidad ha adelantado todas las gestiones administrativas para obtener su pago ha establecido que no representen derechos ciertos por cualquiera de las causales de que trata la Resolución N° 357 de 2008, de conformidad con los procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera, le compete documentar la autorización de depuración, en concordancia con numeral 3.1 del Procedimiento para la Implementación del Control Interno Contable, afectando el patrimonio por ser una entidad de gobierno general, en la Subcuenta 310501-Nación de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, previo la disminución de las subcuentas de cuenta que registra el derecho, por los valores que deben ser retirados de los estados contables y revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Sobre la primera pregunta, por ser el Manual Interno de Cartera un documento propio de la entidad, el cual fue elaborado por el personal administrativo de la Caja, le corresponde a la misma absolver cualquier inquietud que surja sobre la aplicación e interpretación del mismo.

Ahora bien, sobre el tiempo de permanencia de los intereses en las cuentas de orden, es preciso indicarle que la norma contable expresa que por estar sometidos a situaciones inciertas, estos intereses deberán ser reconocidos atendiendo el principio de prudencia en cuentas de orden deudoras hasta tanto se determine la certeza del derecho de cobro, de tal manera que solo a partir de la posibilidad de recuperación y recaudo del mismo serán reconocidos en cuentas de balance y resultado.

Sin embargo, si los intereses de mora se determinan por mandato de normas legales o contractuales, es decir aquellos respecto de los cuales no le es dable al tercero desconocer su causación, ni al beneficiario hacer excepciones o modificaciones basadas en apreciaciones subjetivas, se reconocerán como derechos contingentes en las cuentas de orden deudoras mientras se surte el proceso jurídico de ejecutoria, así una vez ejecutoriado el acto administrativo que imponga la obligación de pagar los intereses, se procederá a reconocer el derecho e ingreso correspondiente.

Por tanto, no se ha establecido un tiempo máximo o mínimo de permanencia, toda vez que este lapso dependerá de cada proceso y/o transacción de la cual se están desprendiendo esos intereses de mora.

CONCEPTO No. 20172000063781 DEL 05-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de partidas de deudores e ingresos por multas impuestas por otra entidad

Doctor
NOHORA MARTÍNEZ MARTÍNEZ

Coordinadora de contabilidad
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500026112, del 31 de mayo de 2017, mediante la cual plantea que el Ministerio de Comercio, Industria y turismo (MINCIT) según lo dispone el Artículo 72 de la Ley 300 de 1996, está facultado para imponer Multas y sanciones por el incumplimiento de operadores turísticos, cumpliendo con los trámites respectivos que iniciarán de oficio o previa la presentación del reclamo, a los prestadores de servicios turísticos cuando incurran en las infracciones tipificadas en el artículo 71 de dicha Ley, con base en la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno Nacional.

Actualmente, estas sanciones no están reconocidas en los estados financieros de MINCIT, ya que según lo dispone el Artículo 13 del Decreto 1075 de 1997, estos recursos deben ser recaudados por el Fondo de Promoción Turística (FONTUR). Bajo este esquema, el infractor deberá cancelar el valor de éstas a favor de FONTUR, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la ejecutoria de la decisión, a partir de los cuales se empezarán a contar intereses a la máxima tasa de interés moratoria que certifica la Superintendencia Bancaria (Sic). Es importante considerar que FONTUR es un Patrimonio Autónomo, que reinvierte los recursos recaudados en el sector turístico, conforme a los artículos 71 y 72 de la Ley 300 de 1996.

A la fecha existe cierto número de multas que no pueden ser recuperadas por haber perdido fuerza ejecutoria, al alcanzar el Término de Prescripción de la Acción de Cobro, debido a que la administración no inició las acciones del cobro coactivo correspondientes.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Qué entidad debería reconocer el ingreso y la cuenta por cobrar según lo expuesto anteriormente?
2. Si lo reconoce el MINCIT, y como el recaudo ingresa a FONTUR, ¿cómo se cancela la cuenta por cobrar causada?
3. En caso de ser reconocidas multas que en algunos casos no representan beneficios económicos al no ser exigibles por estar prescritas, ¿qué registro contable se debe realizar?

4. ¿Qué tratamiento se debe tener con los actos administrativos donde se impusieron multas que a la fecha están prescritas y que no están reconocidas en los estados financieros del Ministerio?

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

CONSIDERACIONES

La Ley 300 de 1996, "Por la cual se expide la ley general de turismo y se dictan otras disposiciones", establece que:

“(…)

ARTICULO 72. Sanciones de carácter administrativo. Modificado por el art. 47, Ley 1429 de 2010. El Ministerio de Desarrollo Económico impondrá sanciones, previo el trámite respectivo que iniciará de oficio o previa la presentación del reclamo, a los prestadores de servicios turísticos cuando incurran en las infracciones tipificadas en el artículo 71 de la presente ley, con base en la reglamentación que para tal efecto expedirá el Gobierno Nacional. Las sanciones aplicables serán las siguientes:

1. Amonestación escrita.
2. Multas hasta por un valor equivalente a 20 salarios mínimos legales mensuales, que se destinarán al fondo de promoción turística. Cuando la infracción consista en la prestación de servicios turísticos sin estar inscritos en el registro nacional de turismo la multa será de 100 salarios mínimos legales mensuales.
3. Suspensión hasta por treinta días calendario de la inscripción en el registro nacional de turismo.
4. Cancelación de la inscripción en el registro nacional de turismo que implicará la prohibición de ejercer la actividad turística durante 5 años a partir de la sanción.
5. Además de la responsabilidad civil a que haya lugar por constituir objeto ilícito la prestación de servicios turísticos sin inscripción en el registro nacional de turismo, los prestadores de servicios turísticos no podrán obtener el registro hasta dentro de los 5 años siguientes.

(…)” (subrayado fuera del texto).

El Decreto 505 de 1997, “Por medio de la cual se fijan términos y competencias para la realización, adopción y aplicación de la estratificación a que se refiere las Leyes 142 y 177 de 1994, 188 de 1995 y 383 de 1997 y los Decretos Presidenciales 1538 y 2034 de 1996”, establece que:

“(…)

Artículo 13. Recursos. Los recursos del Fondo de Promoción Turística estarán constituidos por las siguientes partidas:

- a) Los recursos provenientes de la Contribución Parafiscal creada por el artículo 40 de la Ley 300 de 1996;
- b) La partida presupuestal que anualmente destine el Gobierno Nacional, equivalente por lo menos a la devolución del 50% del IVA a los turistas extranjeros conforme a lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley 300 de 1995;
- c) La partida del presupuesto de inversión de la Corporación Nacional de Turismo no podrá ser inferior al 40% de dicho presupuesto;
- d) Los activos adquiridos con sus recursos, las donaciones y los demás activos recibidos para el desarrollo de sus funciones;
- e) Las multas que imponga el Ministerio de Desarrollo según lo establecido por el numeral 2 del artículo 72 de la Ley 300 de 1996;
- f) Los recursos financieros que se deriven del manejo de las anteriores partidas y los demás rendimientos obtenidos de la administración de sus recursos.

Parágrafo 1. Para administrar y ejecutar los recursos provenientes de las partidas presupuestales indicadas en los literales b) y c) de este artículo, el Ministerio de Desarrollo Económico y la Corporación Nacional de Turismo deberán celebrar sendos contratos con la Entidad Administradora del Fondo. La remuneración por su administración debe estimarse en función de los costos administrativos que implique su manejo.

Parágrafo 2. Los activos adquiridos por el Fondo serán debidamente registrado en su contabilidad y con su respaldo, la Entidad Administradora del Fondo podrá adquirir obligaciones, previa autorización del Comité Directivo, con el único propósito de cumplir con las finalidades previstas en la ley, dentro de sus facultades y con las limitaciones que se definan por dicho Comité.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Decreto 1075 de 1997, “Por el cual se señala el procedimiento para la imposición de sanciones a los prestadores de servicios turísticos”, plantea que:

“(…)

Artículo 13. Pago al Fondo de Promoción turística. Cuando sean impuestas multas como sanción, el infractor deberá cancelar el valor de éstas a favor del Fondo de Promoción Turística, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la ejecutoria de la decisión, a partir de los cuales se empezarán a contar intereses a la máxima tasa de interés moratoria que certifica la Superintendencia Bancaria.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Plan General de Contabilidad plantea que:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA.

Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información.

(…)

La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

(…)

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

(…)

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

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

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

9.1.1.3 Deudores

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

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

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

Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor.

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

Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables.

(...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

Noción. Las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental comprenden los ingresos, gastos y costos en que incurre la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal y reflejan el resultado de la gestión, en cumplimiento de las actividades ordinarias realizadas durante el periodo contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias.

Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes. Las partidas extraordinarias surgen de hechos, transacciones u operaciones que son distintas de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que no son controladas por la entidad contable pública.

(...)

9.1.4.1 Ingresos

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

El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

(...)

Los ingresos fiscales corresponden a ingresos tributarios y no tributarios, aportes sobre la nómina, y rentas parafiscales.

Los ingresos tributarios corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se clasifican según el hecho generador del tributo y recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo. También pueden clasificarse atendiendo a la jurisdicción a la cual pertenezcan en Nacionales, Departamentales, Distritales y Municipales.

Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la implementación y evaluación del Control Interno contable, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, contempla en su numeral 3, relativo a los Procedimiento de Control Interno Contable, que:

“(…)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 20160, establece que:

“(…)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

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

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“Cuenta 1401 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos de ingresos no tributarios.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del pago total o parcial de los ingresos no tributarios.

2- El valor de los ingresos no tributarios por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago.

3- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.

(...)

Cuenta 3105 – CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables. La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho recibido y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la reclasificación del déficit del ejercicio anterior, al inicio del período contable.
- 2- El valor de las obligaciones reclasificadas de la cuenta 3125-Patrimonio Público Incorporado, al inicio del período contable.
- 3- El valor reclasificado de la cuenta 3128-Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones (Db), al inicio del período contable.
- 4- El valor de las rentas por cobrar y deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago.
- 5- El valor de los bienes y derechos trasladados a otras entidades contables públicas.
- 6- El valor de los derechos condonados.
- 7- El valor reclasificado a la cuenta 3140-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales.
- 8- El valor de los activos trasladados a otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.
- 9- El valor de los pasivos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.
- 10- El menor valor determinado mediante estudio técnico por variaciones en cantidades o precios, de los recursos naturales no renovables.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública.
- 2- El valor de la reclasificación del excedente del ejercicio anterior, al inicio del período contable.
- 3- El valor de los bienes y derechos reclasificados de la cuenta patrimonio público incorporado, al inicio del período contable.
- 4- El valor de las obligaciones trasladadas a otras entidades contables públicas.
- 5- El valor de las obligaciones condonadas.
- 6- El valor reclasificado a la cuenta 3140-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales.
- 7- El valor de los pasivos trasladados a otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.
- 8- El valor de los activos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.
- 9- El mayor valor determinado mediante estudio técnico por variaciones en cantidades o precios, de los recursos naturales no renovables.

(...)

Cuenta 8390 - OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente. La contrapartida corresponde a la subcuenta 891590-Otras Cuentas Deudoras de Control.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

1- El valor de la operación.

SE ACREDITA CON:

1- La extinción de la causa que dio origen al registro de la operación.

(...)

Cuenta 8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

1- El valor contabilizado por créditos en las cuentas de orden del grupo 83-Deudoras de Control.

SE ACREDITA CON:

1- El valor contabilizado por débitos en las cuentas de orden del grupo 83-Deudoras de Control" (subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta 1401 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS se encuentra la subcuenta 140102 – Multas.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas con anterioridad, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Preguntas 1 y 2.

Al considerar la definición de activos contemplada dentro del Plan General de Contabilidad Pública, se establece que en el caso específico, al ser FONTUR la entidad que si bien no está facultada para imponer multas a los operadores turísticos, pero expresamente señalado en los Decretos 505 y 1075 de 1997, tales recursos le pertenecen y que en línea con su actividad de cometido estatal, los reinvierte en el sector turístico, se confirma que los valores recaudados constituyen activos de FONTUR, razón por la cual debe realizar el reconocimiento de las partidas de deudores, toda vez que representan derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones estatales.

Con base en lo anterior, para el caso de los ingresos, considerando que su definición contempla la entrada de recursos que incrementan el patrimonio público de la entidad, materializándose dichos elementos en FONTUR, independientemente a que legalmente se tiene establecida la destinación de tales recursos, es esta entidad la que debe realizar el reconocimiento de ingresos, de manera simultánea a los deudores correspondientes.

Por su parte, en el momento en el que MINCIT imponga las multas correspondientes, este deberá reconocer en cuentas de orden los valores correspondientes, mediante un registro débito en la cuenta 8390 - OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, contra un crédito a la cuenta 8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), las cuales se cancelarán en el momento en que el FONTUR reciba el pago correspondiente.

Pregunta 3 y 4.

De conformidad con los elementos establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública, dado que las partidas de deudores reconocidas por FONTUR no están asociadas a la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, no podrán ser objeto de provisiones. En su lugar, si se establece que los derechos de cobro se han extinguido a causa de la prescripción de los mismos, la entidad deberá dar de baja la partida de deudores correspondiente, reconocida dentro de la subcuenta 140102 – Multas, de la cuenta 1401 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS, contra un débito en la cuenta 3105 – CAPITAL FISCAL, una vez se cumplan los preceptos legales de la prescripción.

En línea con lo anterior, y considerando tanto la definición de activos como de deudores, si la entidad no ha reconocido contablemente alguna partida sobre la cual los derechos de cobro ya han prescrito cumpliendo todas las formalidades legales que ello conlleva, no se configurarían los elementos que caracterizan a un activo, y por ende, tampoco a componente de deudores, sin perjuicio a las consecuencias administrativas que el no registro oportuno de tales derechos puedan generar.

Es importante señalar que la entidad, con el fin de asegurar que la información contable cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, adelantará las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

CONCEPTO No. 20172000064601 DEL 13-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro en Cuentas de Orden de los valores depurados y castigados de conformidad con el Decreto 445 de 2017

Doctora
LUZ MARY PEÑARANDA VILLAMIL
Subdirectora Administrativa y Financiera
Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500041052, el día 08 de septiembre de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) Con el fin de que los estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial, la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico - CRA, viene aplicando lo dispuesto en el Decreto 445 expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público del 16 de marzo de 2017, en este sentido se viene depurando y castigando la cartera que es de imposible recaudo, observando el cumplimiento de alguna de las causales indicadas en el artículo 2.5.6.3 del mismo decreto.

Por lo anterior, solicitamos indicar, si los valores que son depurados y castigados de conformidad con el Decreto 445 de 2017 deben ser registrados en el grupo de cuentas de orden deudoras....”

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

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, prescribe:

“Que se hace entonces necesario expedir la reglamentación del parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015 en aras de castigar la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación” (...) (Subrayados fuera del texto)

ARTÍCULO 2.5.6.1. Objeto. El presente Decreto reglamenta la forma en la que las entidades públicas del orden nacional, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial.

ARTÍCULO 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.

ARTÍCULO 2.5.6.3. Cartera de imposible recaudo y causales para la depuración de cartera.- No obstante las gestiones efectuadas para el cobro, se considera que existe cartera de imposible recaudo para efectos del presente Título, la cual podrá ser depurada y castigada siempre que se cumpla alguna de las siguientes causales: a. Prescripción. b. Caducidad de la acción. c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen. d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro. e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

ARTÍCULO 2.5.6.4. Actuación administrativa. Los representantes legales de las entidades públicas señaladas en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, declararán mediante acto administrativo el cumplimiento de alguna o algunas de las causales señaladas en el artículo anterior, con base en un informe detallado de la causal o las causales por las cuales se depura, previa recomendación del Comité de Cartera que exista en la entidad o el que para el efecto se constituya.

ARTÍCULO 2.5.6.5. Constitución del Comité de Cartera. En el caso que no exista Comité de Cartera, el representante legal de cada entidad señalada en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, lo constituirá y reglamentará internamente mediante acto administrativo, el cual estará integrado como mínimo por cinco (5) servidores públicos, quienes tendrán voz y voto, tres de los cuales desempeñaran los siguientes cargos: a. Secretario General, quien haga sus veces o su delegado, quien lo presidirá. b. Jefe del Área Financiera o quien haga sus veces. c. Jefe del área que tenga delegada la función de cobro de cartera. (...)

ARTÍCULO 2.5.6.6 Competencia y responsabilidad. La responsabilidad y competencia para realizar la depuración, el castigo de los valores y la exclusión de la gestión de los valores contables de cartera recae en el representante legal de cada entidad, quien para tal fin proferirá el acto administrativo que corresponda, previa recomendación del Comité de Cartera. (...)

ARTÍCULO 2.5.6.10. Procedimientos contables. Los procedimientos contables que se requieran para la supresión de los registros contables por cartera de imposible recaudo, que realicen las entidades señaladas en el presente decreto, se harán de conformidad con las normas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 2°. Vigencia y derogatorias. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial y deroga las normas que le sean contrarias". (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por Contaduría General de la Nación, mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, señala:

"Artículo 1°. Adóptese el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y

ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible. (...)

1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.(...)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

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

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

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

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

3.3. Registro de la totalidad de las operaciones.

Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados. (...)

3.7. Soportes documentales.

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

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

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán

la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público”. (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Plan General de la Contabilidad Pública, establece en su numeral 9 - NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, que:

“9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

9.1.1.3 Deudores

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

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

En relación con la pertinencia de llevar un control den cuentas de orden, el párrafo 311 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos

y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control”. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas:

“3208-CAPITAL FISCAL

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago

8315- ACTIVOS RETIRADOS

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de realización de los bienes.

2- El valor de recuperación de los derechos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de disposición de los bienes.

2- El valor de recuperación de los derechos.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la Entidad debe cumplir además de lo estipulado en la Resolución N° 357 de 2008, con las acciones ordenadas en el Decreto N° 445 de 2017, en consecuencia, para cumplir con la Norma técnica de Deudores, la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico al castigar la cartera afectará directamente el patrimonio.

Una vez retirados los derechos de la situación financiera de la Entidad, estos pueden registrarse en forma potestativa en cuentas de orden si la Entidad considera que requieren ser controlados, para ello se realiza un débito en la subcuenta 831536-deudores, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506 Activos retirados, de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor en que se dio de baja de la cuenta deudores.

CONCEPTO No. 20172000064021 DEL 10-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Ingresos Fiscales Transferencias Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento del 15% de las multas por infracción al Código de Policía, destinado a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas.

Señor
Teniente Coronel
GUILLERMO GARZÓN FERNÁNDEZ
Contador
Policía Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500040402 del 1 de septiembre de 2017 en la cual consulta el registro contable que debe efectuar la entidad, en relación con el quince por ciento (15%) de las multas por infracción al código de policía, destinado a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas, según lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2.2.8.4.1-Recaudo y administración del dinero por concepto de multas, del Decreto 1284 del 31 de julio de 2017, que reglamenta parcialmente el código de policía y convivencia.

CONSIDERACIONES

La Ley 1801 de 2016, establece en su artículo 180:

“Artículo 180. Multas. Es la imposición del pago de una suma de dinero en moneda colombiana, cuya graduación depende del comportamiento realizado, según la cual varía el monto de la multa. Así mismo, la desobediencia, resistencia, desacato, o reiteración del comportamiento contrario a la convivencia, incrementará el valor de la multa, sin perjuicio de los intereses causados y el costo del cobro coactivo.

(...)

Parágrafo. Las multas serán consignadas en la cuenta que para el efecto disponga las administraciones distritales y municipales, y se destinarán a proyectos pedagógicos y de prevención en materia de seguridad, así como al cumplimiento de aquellas medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía cuando su materialización deba ser inmediata, sin perjuicio de las acciones que deban adelantarse contra el infractor, para el cobro de la misma. En todo caso, mínimo el sesenta por ciento (60%) del Fondo deberá ser destinado a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad. (...)”

El artículo 2.2.8.4.1 del Decreto 1284 de 2017, dispone lo siguiente:

“**Artículo 2.2.8.4.1.** Recaudo y administración del dinero por concepto de multas. Los recursos provenientes de las multas del Código Nacional de Policía y Convivencia

ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET), en cuenta independiente dispuesta por las administraciones distritales y municipales, (...)

En cumplimiento del párrafo del artículo 180 de la ley 1801 de 2016, el sesenta por ciento (60%) de los recursos provenientes del recaudo por concepto de multas se destinará a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un cuarenta y cinco por ciento (45%) será para financiar programas, proyectos de inversión y actividades de cultura ciudadana, y un quince por ciento (15%) a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas, como elemento necesario para garantizar la prevención a través del recaudo y almacenamiento de información detallada, georreferenciada y en tiempo real del estado de las multas en todo el territorio nacional, lo cual constituye un instrumento imprescindible para el cumplimiento de su función legal. El cuarenta por ciento (40%) restante se utilizará en la materialización de las medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía. (...)

Parágrafo 2. Las administraciones distritales y/o municipales deberán transferir mensualmente el quince por ciento (15%) destinado a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas de que trata el presente artículo, dentro de los primeros diez (10) días de cada mes a la cuenta que para tal fin establezca la Policía Nacional.

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública precedente, expresa:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.3 Deudores

(...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

9.1.4.1 Ingresos

(...)

274. Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; (...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

9.1.4.1 Ingresos

(...)

274. Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.

El catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe:

1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, (...).

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios

4110-NO TRIBUTARIOS

Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación por las ventajas o beneficios que obtienen de éste. Los ingresos no tributarios comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones y concesiones.

CONCLUSIONES

Los recursos provenientes de las multas del Código Nacional de Policía y Convivencia, de conformidad con el Decreto 1284 de 2017, ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET) y el 60% del total de estos recursos se destinan a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un quince por ciento (15%) deberán ser transferidos mensualmente a la cuenta que establezca la Policía Nacional para destinarse a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas.

En consecuencia, para el reconocimiento contable de estos recursos, partiendo de la base que se comparte la titularidad del recurso entre FONSET y la Policía Nacional, opera el siguiente procedimiento contable:

Cada entidad debe reconocer el porcentaje de la multa que le corresponde mediante un débito en la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS y un crédito a la subcuenta 411002-Multas.

En el momento en que el contraventor cancele el total de la multa el FONSEP reconoce un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el 100 % de los recursos recibidos, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905- RECAUDO A FAVOR DE TERCEROS por el porcentaje que corresponde a la Policía Nacional.

Con el giro de los recursos a la Policía, se debita la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDO A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La Policía Nacional, por su parte reconoce un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 140102-Multas de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20172000066051 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Transferencias Gastos Costos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los convenios interadministrativos para proyectos de inversión

Doctor

ARMANDO ROVIRA MATEUS

Coordinador Contabilidad
U.A.E. de la Aeronáutica Civil
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004114-2, del día 08 de septiembre de 2017, en la cual solicita concepto sobre la contabilización de los convenios interadministrativos para la ejecución de proyectos de inversión, debido a hallazgo de la Contraloría General de la República en la auditoría a los Estados Financieros del año 2016, por \$24.499,4 millones en la contabilización en cuentas por pagar por convenios al cierre del periodo contable de 2016 y de los cuales los pagos se realizaron en 2017.

Los convenios interadministrativos firmados por la Entidad corresponden a los siguientes:

003 de 2014 suscrito con la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI, para el pago de obligaciones del Otrosí 01 del Contrato de Concesión 058-CON-2000; 16000596 H3 suscrito con el Instituto Geográfico Agustín Codazzi – IGAC; y, 02151 de 2016 suscrito con el Municipio de Providencia y el Instituto Nacional de Vías – INVIAS.

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con el proceso contable y principios de contabilidad pública indica:

“62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, (...) Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable. (...)”

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

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

Las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del RCP, establecen lo siguiente:

“9.1.1.3 Deudores

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

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

9.1.2.3 Cuentas por pagar

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

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta. (...)

9.1.4.1 Ingresos

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

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto. (...)

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos. (...)

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

Entre tanto, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, describe las cuentas:

"1424 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, y las subcuentas y cuentas de los grupos 13-Rentas por cobrar, 14-Deudores, la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración y las subcuentas y cuentas de los grupos 22-Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central y 23-Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados. (...)

1910 – CARGOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. En el caso de las transferencias condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición, y en el caso del descuento de los bonos y títulos colocados, se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos. (...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, Y 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA; la subcuenta 190513-Estudios y Proyectos; y las subcuentas que registran los Bonos y Títulos Colocados de los grupos 22- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL y 23- OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS. (...)

2403 – TRANSFERENCIAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se entregan sin contraprestación a entidades del país o del exterior, públicas o privadas. Los registros que se realicen en esta cuenta corresponden a los valores que se encuentran en la etapa de obligación de la ejecución presupuestal y no sobre la base de estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 54-Transferencias. (...)

2453 – RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras. (...)

54 – TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos causados por la entidad contable pública por traslados de recursos sin contraprestación directa a otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, en cumplimiento de normas legales. (...)

5423 – OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual; derechos y obligaciones de las partes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración. Aspectos que analizados a la luz de las disposiciones tanto del Marco Conceptual, como del Catálogo General de Cuentas, brindan los elementos de juicio que permiten formular los registros contables de las transacciones derivadas del tipo de relación contractual suscrita.

Por tanto, dado que, de acuerdo con los argumentos expuestos en la consulta, no es viable determinar los propósitos y demás características de los contratos o convenios, ni los derechos y obligaciones de los partícipes, el tratamiento contable correspondería a una de las siguientes alternativas, dentro de las cuales la entidad deberá aplicar la que corresponda al caso particular:

1. La Aeronáutica Civil entrega los recursos como promotor y beneficiario directo del proyecto, y la Entidad Pública los recibe como entidad ejecutante a título de administración.

En este escenario la Aeronáutica Civil, conserva la titularidad de los recursos, los cuales son entregados a la Entidad como entidad que ejecuta a título de administración y por ello no genera transferencia del dominio de los recursos, sino que se constituyen en un derecho así como los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse para la Aeronáutica Civil, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados; y en un pasivo en calidad de recursos recibidos en administración para la Entidad receptora, obligación que se disminuye cuando se legaliza frente a su titular los recursos y sus rendimientos, o cuando se reintegran los sobrantes, todo ello de conformidad con las condiciones acordadas en los convenios interadministrativos suscritos.

Con el giro de los recursos, la Aeronáutica Civil debe reconocer un débito en la subcuenta 142401- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS

EN ENTIDADES FINANCIERAS; por su parte con la recepción de los recursos la Entidad debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con independencia de la forma en que la entidad reciba los recursos, es decir si los recibe de forma parcial o total.

En la medida en que se realice la legalización de los recursos de acuerdo a las actas de recibo parcial o los informes correspondientes, mediante los cuales queda constancia de la realización de una obra, la prestación de un servicio, o el suministro de bienes, se procederá al registro débito en las cuentas y subcuentas correspondientes de la clase 1- Activos para reconocer el recibo de bienes u obras capitalizables o en las cuentas y subcuentas correspondientes de la clase 5- gastos o 7 Costos, por el recibo de servicios u obras no capitalizables y un crédito en la subcuenta 142401- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Serán operaciones recíprocas los saldos que existan en las subcuentas 142401- En administración reportada por la Aeronáutica Civil y en la subcuenta 245301-En Administración, reportada por la Entidad Pública.

Ahora bien, la Aeronáutica Civil deberá reconocer contablemente la ejecución del objeto contractual mediante la incorporación de los activos o gastos desarrollados en virtud de la ejecución de los convenios.

2. La Aeronáutica Civil entrega los recursos, a la Entidad Pública como promotor y beneficiario directo del proyecto

En este escenario, la Aeronáutica Civil entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a cada Entidad, por lo cual dicha operación se constituye en un gasto por transferencia para la Aeronáutica Civil en un ingreso por transferencia para la Entidad. No obstante se debe establecer si la transferencia se realiza para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión en donde se establecen restricciones y limitaciones, es decir condiciones específicas frente al uso de los recursos, o si la transferencia se realiza para que la receptora pueda atender sus gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

a) Si la transferencia de recursos está condicionada.

La Entidad receptora de los recursos adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla el requisito de invertirlos específicamente en determinado proyecto y debe reintegrar los recursos que no sean ejecutados.

La Aeronáutica Civil, al ordenar el traslado de los recursos, registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con el giro de los recursos, la Aeronáutica Civil debita la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y con la ejecución de los mismos, reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, para lo cual debita la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acredita la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Por su parte, la Entidad, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, con el recaudo de los recursos, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con la ejecución de los mismos, debe reconocer los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconocer el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS y acredita la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Los saldos que existan en las subcuentas 191040-Transferencias condicionadas, reportados por la Aeronáutica Civil tendrán su correlativa recíproca, reportada por la Entidad en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas.

Además constituye operación recíproca los saldos de la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, que le corresponde reportar a la Aeronáutica Civil con la subcuenta, 442802-Para proyectos de inversión, que le corresponde reportar a la Entidad.

b) Si la transferencia está dirigida a atender gastos de inversión propios del ente territorial, sin que se haya establecido condición alguna.

La Aeronáutica Civil, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Una vez gire los recursos, disminuye la cuenta por pagar con un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias,

de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la Entidad con el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda. Cuando recaude los recursos, reconoce un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Serán operaciones recíprocas los saldos que existan en la subcuenta 240315-Otras transferencias, 542302-Para proyectos de inversión, que debe reportar la Aeronáutica Civil con los saldos de la subcuenta 141314-Otras transferencias, 442802-Para proyectos de inversión, que debe reportar la Entidad.

3. La Aeronáutica Civil entrega los recursos mediando acto jurídico en el cual se pacta una contraprestación a la Entidad Pública ejecutora.

Este tipo de acuerdo contractual se caracteriza porque el contratante busca obtener del ente ejecutor la prestación de un servicio específico, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, es decir que se configura un pago que conlleva una contraprestación. El tratamiento contable general de las transacciones derivadas de la suscripción de los contratos interadministrativos, bajo el supuesto que la Entidad Pública adelantó actividades en calidad de principal, en la medida que la obligación a su cargo adquirida en condición de contratista, haya sido la de gestionar las acciones técnicas, jurídicas, administrativas, financieras y de apoyo, así como aportar su conocimiento específico, respondiendo de su ejecución por su cuenta y riesgo, en consideración de las características contractuales suscritas y sus cláusulas correspondientes y la realidad subyacente de las operaciones, el tratamiento contable debe ser el siguiente:

a) Registros a cargo de la entidad contratante

Con el recibo a satisfacción del objeto plasmado en Acto Administrativo respectivo, con base en las Actas de Recibo parcial o los informes correspondientes, mediante los cuales queda constancia de la realización de una obra, la prestación de un servicio, o el suministro de bienes, se procederá al registro débito en las cuentas y subcuentas correspondientes de la clase 1- Activos para reconocer el recibo de bienes u obras capitalizables o en las cuentas y subcuentas correspondientes de la clase 5- gastos o 7 Costos, por el recibo de servicios u obras no capitalizables y un crédito en las subcuentas correspondientes del Grupo 24 CUENTAS POR PAGAR.

Si la entidad entrega recursos para la ejecución de un contrato administrativo de forma anticipada, deberá reconocer ese hecho con un débito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1420- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, acreditando la subcuenta y cuenta respectiva de donde se retira el dinero correspondiente, la cual se amortizará gradualmente en la medida en que se cumple el objeto pactado.

b) Registros a cargo de la entidad contratista

Bajo el supuesto que la Entidad Contable Pública puede medir con fiabilidad las operaciones relacionadas con la ejecución de los contratos interadministrativos, deberá reconocer los ingresos y costos, cuando se cumplan, entre otras, con las siguientes condiciones:

- Cuando se trate de la prestación de servicios que tienen una duración determinada en el tiempo y que buscan cumplir requerimientos contractuales efectuados por la Entidad contratante, reconocerá ingresos y los costos asociados, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable, en desarrollo del conjunto de tareas acordadas para la ejecución en el contrato interadministrativo.
- Si en el marco del contrato interadministrativo se realiza una venta de bienes, reconocerá los ingresos y los costos cuando la entidad contratista haya entregado los bienes a la entidad contratante, transfiriendo con ello los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los mismos y cuando no conserve ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes, ni retenga el control efectivo sobre los mismos.
- Producto de la entrega a satisfacción de los bienes, servicios u obras se generan derechos a su favor los cuales deberán reconocerse debitando las cuentas y subcuentas respectivas del GRUPO 14 DEUDORES.

Cuando el pago se recibe con posterioridad a la ejecución del objeto contractual, en primera instancia debe registrarse la causación del respectivo ingreso con cargo a Deudores, según la naturaleza de la transacción, y en el momento del pago, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta y cuenta del Grupo 14-DEUDORES afectada originalmente.

Ahora bien, si la entidad recibe recursos para la ejecución de un contrato administrativo de forma anticipada, deberá reconocer ese hecho debitando la subcuenta y cuenta respectiva en la que se realiza al recaudo, y un crédito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 2450- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, por cuanto aún no se ha entregado el bien o prestado el servicio por parte del ejecutor.

Con el registro de los ingresos, efectuado en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y la entrega a satisfacción por parte de la entidad contratante, con base en las diferentes actas parciales de entrega, se acreditará la cuenta y subcuenta correspondiente de la clase 4- Ingresos, y un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 2450- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, en atención a lo dispuesto en el principio de Devengo o causación contenido en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

c) Operaciones recíprocas

En el caso de los contratos administrativos, cuando se entregan y reciben recursos de manera anticipada a la ejecución del mismo, las operaciones recíprocas se generan entre la cuenta 1420-Avances y anticipos entregados, de la Aeronáutica Civil, como ente receptor del bien o servicio, y la cuenta 2450- Avances y anticipos recibidos, de la Entidad Pública ejecutante del objeto del contrato. También se deberán identificar en las cuentas de Gastos y/o costos del ente receptor del bien o servicio, y las cuentas de ingresos que registran el valor de la contraprestación recibida por el ente ejecutante del objeto pactado.

De otro lado, en caso de que se llegue a la conclusión que la Entidad Pública tiene la calidad de agente o de mandatario en el marco de alguno de los Contratos Interadministrativos, sólo la parte de la entrada bruta que representan los honorarios podría considerarse como los ingresos de actividades ordinarias de la misma.

d) Realidad jurídica de la calidad con la que actúan las entidades intervinientes en los Contratos Interadministrativos

En aquellos Contratos Interadministrativos en los que, dentro de las cláusulas de los mismos, se señala de manera taxativa el monto de la comisión u honorarios asignados por la Aeronáutica Civil a favor de la Entidad Pública por su participación en la ejecución de los mismos, lo cual genera dudas si la Entidad Pública actúa en calidad de agente o de principal, será necesario que las entidades intervinientes determinen conjuntamente esa realidad jurídica.

Lo anterior, por cuanto según lo dispone el Artículo 4° de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación sólo tiene competencia legal para pronunciarse sobre los asuntos relacionados con la regulación contable que expide, razón por la cual no es viable dirimir tal situación.

CONCEPTO No. 20172000066781 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Asuntos no contemplados en un clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable a la que se debe reclasificar una cuenta por cobrar que se tiene con una entidad que entro en liquidación

Doctora

JENNY DEL CARMEN ACHICANOY RODRÍGUEZ

Profesional Universitario

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar

Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500042092, del día 14 de septiembre de 2017, en la cual se señala:

“Un recobro realizado por el ICBF a una entidad que entro en liquidación, en que cuenta se la puede reclasificar si además este (sic) es en proceso concursal?”

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

CONSIDERACIONES

El literal b del artículo 4° de la ley 87 del 29 de noviembre de 1993, establece:

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

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos...”

Por su parte, el artículo 3° de la resolución 357 del 23 de julio de 2008, establece:

“Artículo 3°. Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la

entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública...”

Ahora bien, en sentencia C-1143 DE 2000 de la Corte Constitucional, se establece la finalidad del proceso concursal y el objeto del concordato, así:

“PROCESO CONCURSAL- Finalidad

Los procesos concursales se orientan hacia la protección de la organización empresarial y, a través de ella, hacia el mantenimiento del empleo y la salvaguarda del sistema crediticio. Este triple objetivo se logra mediante la sujeción de las empresas que afrontan crisis económicas a ciertos trámites, que pueden ser de dos clases: a) el concordato, o acuerdo de recuperación de los negocios del deudor, y b) la liquidación obligatoria, o realización de los bienes del deudor para atender el pago ordenado de sus obligaciones.

CONCORDATO- Objeto/PROCESO CONCORDATARIO- Justificación constitucional

La figura del concordato permite que las empresas con dificultades graves en el pago de sus pasivos, lleguen a un acuerdo con sus acreedores, con la finalidad de permitir su recuperación y conservación, en tanto unidades de explotación económica y fuentes generadoras de empleo, y asimismo proteger el crédito, a la vez que se trazan las reglas a las cuales se someterá el cumplimiento de las obligaciones insolutas a su cargo. El régimen concordatario encuentra su justificación constitucional, en el deber del Estado de crear mecanismos para promover el sector empresarial, y así preservar la función que éste cumple en materia de desarrollo económico.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Ley 222 del 20 de diciembre de 1995, expedida por el Congreso de Colombia “Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones.”, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 89. MODALIDADES DEL TRÁMITE CONCURSAL. El trámite concursal podrá consistir en:

1. Un concordato o acuerdo de recuperación de los negocios del deudor, o
2. Un concurso liquidatorio respecto de los bienes que conforman el patrimonio del deudor.

(...)

Artículo 94. OBJETO DEL CONCORDATO.

El concordato tendrá por objeto la recuperación y conservación de la empresa como unidad de explotación económica y fuente generadora de empleo, así como la protección adecuada del crédito.

Artículo 95. OBJETO DE LA LIQUIDACION OBLIGATORIA.

Mediante la liquidación obligatoria se realizarán los bienes del deudor, para atender en forma ordenada el pago de las obligaciones a su cargo.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece en los siguientes numerales:

“115. Gestión Continuada. Se presume que la actividad de la entidad contable pública se lleva a cabo por tiempo indefinido, conforme a la ley o acto de creación. Por tal razón, la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública no está encaminado a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de transformación o liquidación de una entidad contable pública, deben observarse las normas y procedimientos aplicables para tal efecto.”

9.1.1.3 Deudores

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

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

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

provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor.

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

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece la descripción y dinámica de la siguiente cuenta contable:

“1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los deudores que se reclasifiquen

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo de la deuda.

2- El valor castigado contra la respectiva provisión, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes.

1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores.

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los deudores que se castiguen por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplido los requisitos pertinentes...

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la provisión constituida para cubrir el riesgo de incobrabilidad.

3208- CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las

entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

3- El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El inicio de un proceso liquidatorio, supone que el concursado no tiene capacidad de recuperación o que no logró suscribir un acuerdo recuperatorio con sus acreedores o fracasó en su cumplimiento, razón por la cual, no puede seguir la gestión continuada de sus operaciones y deberá comenzar a regirse por la normas y procedimientos aplicables para entidades en liquidación.

Ahora bien, la entidad contable pública deberá tener en cuenta las disposiciones contenidas en la Ley 87 de 1993 y la Resolución N° 357 de 2008, pues es de su competencia, definir los manuales de políticas y procedimientos administrativos, los cuales deben ir acorde a la normatividad contable pública expedida por la Contaduría General de la Nación. Los manuales de políticas deben definir los aspectos relacionados sobre la clasificación de la cartera, plazos, métodos y porcentajes, cuando se considera que no es posible su recuperación, y por tanto, en qué momento se debe provisionar como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimientos.

Por su parte, el procedimiento contable a efectuar se debe realizar atendiendo una de las dos siguientes opciones:

- Si los derechos provienen del cumplimiento de una actividad misional y están relacionados con la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables, es decir que el servicio sea susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, se debe efectuar provisión y ajustarla de acuerdo a su evolución. El monto de la provisión se determina conforme al método individual o general, y de acuerdo con la evaluación técnica, se calcula la porción o los porcentajes de provisión a aplicar.

Bajo este entendido, la entidad contable pública debe reclasificar los derechos de las cuentas por cobrar a la cuenta 1475 DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, paralelamente, estimará y reconocerá la provisión correspondiente, acreditando la cuenta 1480 PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR), y debitando la cuenta 5304 PROVISIÓN PARA DEUDORES.

- Si los deudores no están asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables, no serán objeto de provisión y por lo tanto, no podrán reclasificarse a la cuenta deudores de difícil recaudo, su saldo se debe conservar en las subcuentas respectivas de registro original, hasta tanto se efectúe el pago por parte del deudor o la Entidad determine la pérdida o incobrabilidad, y cuando el derecho se extinga, se debe cancelar el derecho afectando directamente el patrimonio en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO No. 20172000074081 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros activos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento recursos ejecutados a través de convenios interadministrativos

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento recursos ejecutados a través de convenios

interadministrativos

Doctora

ALBA LUCIA MIRA M

Contadora

Canal Regional de Televisión Regional Del Pacifico Colombiano

Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043692 del 27 de septiembre de 2017 en la cual formula la siguiente consulta:

Comendidamente solicitamos indicarnos cuál es el tratamiento contable que debemos darle al Convenio Interadministrativo No. 293 suscrito entre la Autoridad Nacional de Televisión ANTV y el Canal Regional Telepacífico, el objeto del contrato es “Aunar esfuerzos y recursos entre la Autoridad Nacional de Televisión ANTV y Telepacífico para apoyar la implementación de acciones de apropiación sobre la Televisión Digital Terrestre, TDT en los municipios de Buenaventura, Quibdó y El Tambo”: Nuestra inquietud es si debemos llevarlo con un ingreso por transferencia y registrar los gastos que se realicen en la ejecución del mismo como gastos de operación. Lo anterior debido a que los recursos que nos van a transferir no provienen del Fondo para el desarrollo de la Televisión, que son los que habitualmente manejamos con la ANTV, estos ingresos los registramos como un pasivo diferido, el cual amortizamos atendiendo a su ejecución mensual.

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

Las cláusulas 1, 2 y 3 del convenio interadministrativo 293 de 2017 suscrito entre Sociedad Televisión del Pacífico Ltda. (TELEPACÍFICO) y la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV)

OBJETO: Aunar esfuerzos y recursos entre la Autoridad Nacional de Televisión ANTV TELEPACÍFICO, para apoyar la implementación de acciones de apropiación sobre la Televisión Digital Terrestre, TDT en los municipios de Buenaventura, Quibdó y El Tambo.

OBLIGACIONES DE LA ANTV:

2.1 Determinar la estrategia de comunicaciones, aportar la información sobre el proceso que se requiera y acompañar a TELEPACIFICO en todo el proceso de socialización desde el punto de vista conceptual y de alcance del proceso de migración.

2.2 Contribuir con recursos económicos para el desarrollo del proyecto hasta por una suma de \$850.000.000, de acuerdo con lo indicado en el cuadro resumen de aportes.

2.3 Realizar la coordinación con las autoridades locales, de las actividades de socialización del plan de migración.

OBLIGACIONES DE TELEPACIFICO:

(...)

3.5. Reintegrar a la ANTV los rendimientos y/o saldos que se generen en la Cuenta de ahorros que para tal fin deba constituir TELEPACIFICO.

(...)

3.6. Llevar los registros contables por la ejecución de los recursos, con el propósito de facilitar su verificación por parte de la ANTV cuando así lo requiera.

3.7. Suministrar la información y documentación que solicite la ANTV para el seguimiento y verificación del cumplimiento de las obligaciones estipuladas, así como permitir las visitas que la ANTV establezca para los mismos efectos.

3.8. Presentar por escrito y radicar en la ANTV toda la documentación que se requiera para el cumplimiento de sus obligaciones.

3.9. Presentar a la supervisión, la relación de los compromisos adquiridos y ejecutados con cargo al convenio, así como el reintegro del saldo de capital no comprometido e informe final de ejecución a la terminación del plazo de ejecución del convenio.

3.10. Realizar labores y actividades necesarias para lograr que la ANTV cuente con la participación, menciones y reconocimientos a los que tiene derecho como cooperante y gestor del proyecto.

3.11. Designar un supervisor del convenio y asignar las tareas que correspondan al equipo técnico administrativo y jurídico de TELEPACIFICO, para el correcto desarrollo de las actividades relacionadas con el objeto del presente convenio.

3.12. Ejecutar el plan de socialización conforme a las directrices de la ANTV.

3.13. Tramitar los permisos y licencias que se requieran para la ejecución del plan de migración y el evento masivo de socialización de la TDT.

3.14. Realizar por su propio medio de comunicación la promoción de la TDT y la emisión de la información relacionada con el proceso de Selección de beneficiarios, instalación y encendido en el municipio, en la forma que se acuerde con la ANTV. La construcción de los mensajes de campaña, material POP, eventos de socialización y demás, serán realizados por TELEPACIFICO de acuerdo al presupuesto entregado por la ANTV previa coordinación con el área de comunicaciones de la Autoridad.

(...)

Con relación a la normatividad contable pública se requiere efectuar el análisis sobre el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución N° 414 de 2014, aplicable por TELEPACIFICO, y sobre el Régimen de Contabilidad Pública precedente aplicado por la Autoridad Nacional de Televisión ANTV.

MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO, EMITIDO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 139 DE 2014

Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, emitido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014, en relación con los principios de contabilidad, señala

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2014, modificada por la Resolución N° 466 de 2016, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, describe las siguientes cuentas, así:

“2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 139 de 2015, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, en los siguientes términos:

“2407 RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.”

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.

4430-SUBVENCIONES: Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie”

2) Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución 354 de 2007, describe las siguientes cuentas, así:

“1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

4805 FINANCIEROS

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, provenientes de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera y la prestación de servicios de crédito otorgados por entidades no financieras, entre otros. (Subrayado fuera de texto)

1910-CARGOS DIFERIDOS

Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios que con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. ... En el caso de las transferencias condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición, y en el caso del descuento de los bonos y títulos colocados, se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos. (...) (Subrayado fuera de texto)

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales. La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

El reconocimiento de los convenios celebrados con entidades estatales depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto.

Por tanto, de acuerdo con las características del acto jurídico celebrado, el tratamiento contable puede ser:

Recursos recibidos en administración

Corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular. Por lo tanto, los recursos entregados en administración representan un derecho a favor de la entidad contable pública que la entrega, incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse y un pasivo para la entidad que los recibe.

Por lo anterior expuesto el tratamiento contable es el siguiente:

1.1 En TELEPACIFICO, entidad que le corresponde aplicar el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, con la recepción entregados por la ANTV, reconocerá un pasivo en la subcuenta 29021-En Administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, obligación que se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los sobrantes.

Los rendimientos que generen los recursos depositados en las cuentas de TELEPACIFICO, que de conformidad con lo establecido en el convenio deben ser reintegrados a la ANTV, corresponde a TELEPACIFICO registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la cuenta 2407-Recursos a favor de terceros, subcuenta 240726-Rendimientos financieros, obligación que disminuye con el reintegro de los mismos a la ANTV.

1.2 En la ANTV, teniendo en cuenta que esta entidad hace parte del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF, por la entrega de los recursos, registra a un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFFECTIVO, o la subcuenta un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS si los recursos son transferidos directamente a TELEPACIFICO por la Dirección del Tesoro Nacional.

Respecto a los rendimientos financieros que se generen en las cuentas de TELEPACIFICO que no se aportan al convenio por que deben reintegrarse, la ANTV debe registrarlos mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805 – FINANCIEROS. Con el giro,

debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

El derecho registrado por los recursos entregados en administración se extingue en la medida que TELEPACIFICO ejecute el convenio, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Reconocimiento de gastos e ingresos por transferencias

Corresponde a la cesión plena del control sobre los recursos entregados, caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada

Transferencia condicionada.

Este caso hace referencia a que la entidad receptora adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla con algunos requisitos como es la obligación de invertirlos específicamente en determinado proyecto y de reintegrar los recursos que no sean ejecutados, a la entidad que los gira, en el momento en que ordena el traslado de los mismos.

Registros en TELEPACIFICO

En este evento por el reconocimiento del derecho a los recursos registra un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-PASIVOS DIFERIDOS. Con la recepción, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos y cumplimiento de las condiciones, reconoce los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconoce el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS y acredita las subcuentas 443005-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según corresponda.

Registros en la ANTV.

Con la entrega de los recursos registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual debita con el giro de los recursos y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS si los recursos son transferidos directamente a TELEPACIFICO por la Dirección del Tesoro Nacional.

Con la información sobre la ejecución de los recursos y cumplimiento de las condiciones por parte de TELEPACIFICO, la ANTV reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, para lo cual debitan las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y acreditan la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Transferencia no condicionada.

En este caso la transferencia está dirigida a atender gastos de funcionamiento e inversión propios del ejecutor, sin que se haya establecido condición alguna. Los registros contables en cada una de las entidades, son los siguientes:

En TELEPACIFICO

Por el reconocimiento del derecho a los recursos registra un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES y como contrapartida un crédito en las subcuentas 443005-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

A su vez, con la recepción de los recursos reconoce el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES.

En la ANTV

Con la transferencia de los recursos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-

OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, disminuye la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403 - TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida reconocen un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20172000075721 DEL 09-11 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros pasivos Cuentas de orden deudoras - Derechos contingentes Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control
	SUBTEMAS	Registro contable de los ingresos recibidos por FONAM por concepto de servicios que presta ANLA de evaluación, seguimiento a licencias y sanciones pecuniarias, y devoluciones. Registro de procesos coactivos. Alcance al concepto N° 20172000022691 de 2017.

Doctora:

ENA LUZ ESPITIA

Coordinador Grupo de Finanzas y Presupuesto (E)

Autoridad Nacional de Licencias Ambientales- ANLA

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500028442, del día 14 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“De manera comedida, se solicita concepto en relación a si los registros contables a realizar en la subunidad FONAM - ANLA, con ocasión de la delegación realizadas a través del acuerdo 0036 del 28 de diciembre de 2016, cumplen con los criterios de reconocimientos establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

A partir del 1 de abril de 2017 la ANLA está registrando contablemente las operaciones relacionadas con el ingreso y recaudo en la subunidad FONAM-ANLA, previa capacitación de SIF Nación y MADS-FONAM, manteniendo la misma estructura contable así:

1. Ingreso y Recaudo por servicios de evaluación (incluye Certificados de Prueba dinámica y No Cites) y fotocopias se registra por el módulo de Derechos y Cartera cuya dinámica es:

a. Genera el documento de recaudo por clasificar originado en orden de consignación:

CUENTA	NOMBRE	DÉBITO	CRÉDITO
111005	BANCOS	X	
290580	RECAUDO POR CLASIFICAR		X

b. Causación de ingresos:

CUENTA	NOMBRE	DÉBITO	CRÉDITO
140139	LICENCIAS	X	
411046	LICENCIAS		X
480815	FOTOCOPIAS		X

c. Causación del recaudo:

CUENTA	NOMBRE	DÉBITO	CRÉDITO
290580	RECAUDO POR CLASIFICAR	X	
140139	LICENCIAS		X

2. Ingresos y recaudo por servicio de seguimiento a licencias y trámites ambientales y sanciones pecuniarias: Estos servicios se cobran a través de actos administrativos denominados “autos de cobro” y “resoluciones sancionatorias”.

Registro en SIF Nación, módulo de ingresos opción Acto Administrativo así:

a. Creación acto administrativo:

CUENTA	NOMBRE	DÉBITO	CRÉDITO
819090	OTROS-DERECHOS CONTINGENTES	X	
890590	OTROS-DERECHOS CONTINGENTES		X

b. Causación del Acto Administrativo confirmada la ejecutoria:

CUENTA	NOMBRE	DÉBITO	CRÉDITO
140139	LICENCIAS	X	
411046	LICENCIAS		X
890590	OTROS DERECHOS CONTINGENTES	X	
819090	OTROS DERECHOS CONTINGENTES		X

c. Registro cargue de extracto se genera documento de recaudo por clasificar

CUENTA	NOMBRE	DÉBITO	CRÉDITO
111005	BANCOS	X	
290580	RECAUDO POR CLASIFICAR		X

d. Registro del recaudo:

CUENTA	NOMBRE	DÉBITO	CRÉDITO
290580	RECAUDO POR CLASIFICAR	X	
140139	LICENCIAS		X

3. Devolución o reembolso:

CUENTA	NOMBRE	DÉBITO	CRÉDITO
419502	LICENCIAS	X	
111005	BANCOS		X

De igual manera, solicitamos lineamientos en relación al registro de los procesos coactivos, los cuales al cierre de 31 de marzo ascendían a \$ 12.204.963.224, y fueron trasladados de la unidad ejecutora FONAM 32-04-01 el 1 de mayo de 2011, a la Subunidad 32-04-01-200 FONAM ANLA, en las subcuentas 812004 Administrativos y 89006 Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos.”

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

CONSIDERACIONES

1. REGISTRO DE INGRESOS Y RECAUDO DE FONAM- ANLA

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, señala:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

114. Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.

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

9.1.1.3 Deudores

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

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

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

9.1.4.1 Ingresos

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

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme. (...)

274. Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública precedente contempla las siguientes cuentas:

4110- NO TRIBUTARIOS: "Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación por las ventajas o beneficios que obtienen de éste. Los ingresos no tributarios comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones y concesiones. (...)"

1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS: "Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. (...)"

2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS: "Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras. (...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de los recaudos en la DGCPN que al final del período contable no han sido reclasificados.
- 3- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente. (Subrayado fuera de texto)

8190- OTROS DERECHOS CONTINGENTES: “Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes”

2. PROCESOS COACTIVOS

El Decreto N° 445 de 2017 "Por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional", establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.

ARTÍCULO 2.5.6.3. Cartera de imposible recaudo y causales para la depuración de cadera. No obstante las gestiones efectuadas para el cobro, se considera que existe cartera de imposible recaudo para efectos del presente Título, la cual podrá ser depurada y castigada siempre que se cumpla alguna de las siguientes causales:

- a. Prescripción.
- b. Caducidad de la acción.
- c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen.
- d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro.
- e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente. (Subrayado fuera de texto)

3. ALCANCE AL CONCEPTO N° 2017300036011

El Decreto 3573 de 2011, Por el cual se crea la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales –ANLA– y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 3o. FUNCIONES. La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales –ANLA– cumplirá, las siguientes funciones:

1. Otorgar o negar las licencias, permisos y trámites ambientales de competencia del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, de conformidad con la ley y los reglamentos.
2. Realizar el seguimiento de las licencias, permisos y trámites ambientales.
3. Administrar el Sistema de Licencias, Permisos y Trámites Ambientales –SILA– y Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea –Vital–.
4. Velar porque se surtan los mecanismos de participación ciudadana de que trata la ley relativos a licencias, permisos y trámites ambientales.
5. Implementar estrategias dirigidas al cuidado, custodia y correcto manejo de la información de los expedientes de licencias, permisos y trámites ambientales.
6. Apoyar la elaboración de la reglamentación en materia ambiental.
7. Adelantar y culminar el procedimiento de investigación, preventivo y sancionatorio en materia ambiental, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1333 de 2009 o la norma que la modifique o sustituya.
8. Adelantar los cobros coactivos de las sumas que le sean adeudadas a la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales –ANLA– por todos los conceptos que procedan.
9. Ordenar la suspensión de los trabajos o actividades, en los casos en los que el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible haga uso del ejercicio discrecional y selectivo sobre los asuntos asignados a las Corporaciones Autónomas Regionales.
10. Aprobar los actos administrativos de licencias ambientales para explotaciones mineras y de construcción de infraestructura vial y los permisos y concesiones de aprovechamiento forestal de que tratan los artículos 34, 35 y 39 de la Ley 99 de 1993.

11. Dirimir los conflictos de competencia cuando el proyecto, obra o actividad sujeto a licencia o permiso ambiental se desarrolle en jurisdicción de dos o más autoridades ambientales.

12. Desarrollar la política de gestión de información requerida para el cumplimiento de su objeto.

13. Asumir la representación judicial y extrajudicial de la Nación en los asuntos de su competencia.

14. Las demás funciones que le asigne la ley.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. REGISTRO DE INGRESOS Y RECAUDO DE FONAM- ANLA

En la subunidad FONAM- ANLA, se deberán registrar los hechos económicos de acuerdo con los principios de contabilidad pública establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, así pues, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales se reconocen en el momento en que suceden, siguiendo lo establecido en el principio de devengo o causación, como se muestra a continuación, guardando la secuencia lógica que se deriva de este principio contable:

1.1. Los ingresos por servicios de evaluación, deberán registrarse acreditando la subcuenta 411046- Licencias, de la cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS y los ingresos por fotocopias se deberán registrar acreditando la subcuenta 480815- Fotocopias de la cuenta 4808- OTROS INGRESOS ORDINARIOS, afectando en los dos casos como contrapartida la subcuenta 140139- Licencias, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando se recaude el efectivo se podrá cancelar la subcuenta 140139- Licencias, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En caso de que se tengan consignaciones sin identificar, se deberá realizar el registro de la entrada de efectivo a bancos, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290580- Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, tal como se

muestra en su consulta, posteriormente cuando se identifique el tercero, la entidad deberá reconocer el ingreso como se muestra en los párrafos anteriores y cancelar el pasivo, contra la subcuenta 140139- Licencias, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

1.2. Los ingresos por servicio de seguimiento a licencias y trámites ambientales y sanciones pecuniarias se deberán efectuar como sigue:

Cuando se emita el acto administrativo de seguimiento a las licencias y trámites ambientales o de sanciones pecuniarias, de deberá reconocer el derecho mediante cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 819090- OTROS DERECHOS CONTINGENTES, de la cuenta 8190- Otros derechos contingentes, y acreditando la subcuenta 890590- Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905- DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA.

Cuando el acto administrativo quede en firme, se deberá reconocer el derecho e ingreso en cuentas reales, debitando la subcuenta 140139- Licencias, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la cuenta 411046- Licencias, de la cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS; y cancelar los registros realizados en cuentas de orden deudoras, debitando la subcuenta 890590- Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905- DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA y acreditando la subcuenta 819090- OTROS DERECHOS CONTINGENTES.

Cuando se reciba el efectivo se deberá acreditar la cuenta 140139- Licencias, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En caso de que se reciban consignaciones sin identificar, se deberá realizar el registro de la entrada de efectivo a bancos, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290580- Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS; cuando se identifique el tercero se deberá cancelar el pasivo, contra la subcuenta 140139- Licencias, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS, si este corresponde a un recaudo por servicio de seguimiento a licencias y trámites ambientales y sanciones pecuniarias.

1.3. En el caso de las devoluciones o reembolso de dinero se deberá reversar el ingreso, mediante un débito en la cuenta 419502- Ingresos no tributarios, de la cuenta 4195- DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB).

2. PROCESOS COACTIVOS

Las entidades públicas de orden nacional, como es el caso de FONAM, deberán acogerse a lo dispuesto en el artículo 2.5.6.3 del Decreto N° 445 de 2017, bajo el cual, la cartera de imposible recaudo podrá ser castigada en caso de cumplimiento de alguna de las siguientes causales: prescripción, caducidad de la acción, pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen, inexistencia probada del deudor o su insolvencia de mostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro, o cuando la relación de costo- beneficio de realizar el cobro no resulta eficiente.

Si la cartera se encuentra en proceso de cobro coactivo, y no se da alguna de las condiciones mencionadas en el párrafo anterior, quiere decir que la entidad todavía tiene el derecho y la posibilidad de recaudo, razón por la cual, debe mantener reconocido este derecho como un activo cierto en el balance general, y no habría razón para registrar el hecho en cuentas de orden deudoras de control.

3. ALCANCE AL CONCEPTO N° 20172000022691

De acuerdo con la solicitud realizada por la ANLA en la mesa de trabajo llevada a cabo el día 15 de septiembre de 2017, se revisó el Concepto N° 20172300036011 emitido por la CGN el 7 de julio de 2017 en lo concerniente al registro contable que deberá realizar la ANLA por ser la entidad encargada de realizar las gestiones administrativas de cobro de la cartera por los servicios prestados, que constituirán una renta para el FONAM.

Como consecuencia del análisis efectuado, se reitera lo señalado en las conclusiones del mencionado concepto, toda vez que el derecho por la cartera de los servicios prestados por la ANLA, lo ostenta el FONAM debiendo reconocer este hecho en su balance general, en tanto que la ANLA solamente ejerce la acción de cobro en favor del FONAM. Dado lo anterior, y para darle consistencia a la información contable, FONAM debe reconocer la entrega de la gestión de cobro a la ANLA, y la ANLA deberá reconocer que tiene el compromiso de llevar a cabo dicha gestión.

Ahora bien, si ANLA considera necesario efectuar un control respecto de estas acciones que adelanta, bien podrá implementar el registro a través de la subcuenta 839090 - Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390 – OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO No. 20172000090411 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Convenio específico especial de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Convenio específico especial de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa.

Doctora

CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ

Directora Financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043352, del 25 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) emitir concepto respecto del procedimiento contable aplicable bajo el Régimen de Contabilidad Pública y Nuevo Marco Normativo, para el Reconocimiento de Recursos entregados en virtud de convenios de ciencia y tecnología, así:

Hallazgo - “Reconocimiento de Recursos Ejecutados Proyecto Radar”

El Ministerio de Defensa Nacional - UGG, en virtud de los convenios suscritos con CODALTEC para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas No. 001 y 003, para la ejecución del proyecto de inversión que tiene como producto “Prototipo Radar de Corto Alcance”, realizó los siguientes registros contables:

Los giros fueron registrados contablemente en la cuenta de gasto 511106 Diseños y Proyectos, sin considerar el concepto 20152000033341 del 2015 de la Contaduría General de la Nación, respecto del tratamiento contable de la suscripción de convenios, al no tener en cuenta que estos recursos por la naturaleza de la actividad desarrollada (etapa de desarrollo), corresponde a cargos diferidos, los cuales deben ser amortizados y capitalizados, durante los períodos, en los cuales se espera percibir el beneficio de los costos incurridos, inherentes al producto final ‘Prototipo radar’. (...)

Consideraciones

El convenio suscrito con CODALTEC, tiene como objeto “Coadyuvar en la ejecución del proyecto denominado Proyecto Radar...”; de acuerdo con el anexo técnico, el objetivo general es “Adquirir y desarrollar capacidades en diseño, desarrollo y producción de un prototipo de radar, que cubra necesidades en el área de vigilancia y detección temprana de las Fuerzas”. La distribución de los recursos que entrega el Ministerio son para las actividades de Gastos de Personal, Gestión del Programa, Capacitación y entrenamiento, diseño y desarrollo. Para este proyecto otras entidades como la gobernación del Meta efectúan aportes en dinero.

Es pertinente indicar que CODALTEC, se encarga de apoyar y prestarle colaboración al Sector Defensa en el desarrollo y en la ejecución de los proyectos tecnológicos que resulten estratégicos para mejorar las capacidades logísticas y operativas requeridas para la materialización de las tareas de defensa y seguridad nacional. En efecto, dentro del objeto estatutario de la Corporación, encontramos que el desarrollo, la promoción y la realización de actividades de ciencia, tecnología e innovación tienen como finalidad “fortalecer las capacidades científico tecnológicas del Sector Defensa de la República de Colombia, buscando apoyar la generación de desarrollos de carácter industrial a nivel nacional, tanto para el Sector Defensa como para otros sectores de la industria nacional, como consecuencia del uso dual de las capacidades tecnológicas aplicables”.

El Ministerio al momento de efectuar el giro de los recursos, registra la subcuenta 142402-Recursos entregados en administración, contra 1110-Depositos en instituciones Financieras o 4705-Fondos recibidos; posteriormente con los informes de seguimiento trimestrales al convenio los cuales están discriminados de acuerdo con la distribución de los recursos entregados por el Ministerio, se afecta la cuenta 511106 - Diseños y Proyectos contra la cuenta 142402-Recursos entregados en administración”.

CONSIDERACIONES

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

El Convenio específico especial de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa N° 1, firmado el 25 de octubre de 2013, establece:

“CLAUSULA PRIMERA – OBJETO: El presente Convenio tiene por objeto coadyuvar en la ejecución del proyecto denominado “Proyecto radar” de conformidad con el Anexo 1 el cual hace parte integral del presente convenio.

CLAUSULA SEGUNDA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:

- a) Aportar los recursos de que trata la cláusula Cuarta – Valor en la forma prevista en la cláusula Quinta-Forma y Condiciones de Pago.
- b) Designar un gerente del proyecto y un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional es decir, una persona concedora de la tecnología y del área donde el proyecto tendría su principal aplicación.
- c) Aportar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Poner a disposición de La Corporación la información científica y técnica que esté en su poder y sean requerida para el proyecto de investigación.
- e) Participar en las reuniones de seguimiento y coordinación.

CLAUSULA TERCERA – COMPROMISOS DE LA CORPORACIÓN:

- a) Aportar los recursos de que trata la Cláusula Cuarta – Valor.
- b) Desarrollar actividades de gestión tecnológica, tales como la debida gestión de conocimiento, la apropiación de la tecnología trasferida.
- c) Destinar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Hacer seguimiento a las actividades y a la ejecución de los recursos definidos en cada uno de los cronogramas de actividades del proyecto, así como de los recursos asignados a los mismos.
- e) Designar un coordinador, quien hará parte del Comité de Coordinación del Convenio.
- f) Designar el personal idóneo necesario para el correcto seguimiento al proyecto.
- g) Presentar al MINISTERIO informes escritos de seguimiento al proyecto y de ejecución financiera de manera trimestral.
- h) Facilitar los recursos técnicos y humanos necesarios para el desarrollo del objeto del convenio.
- i) Velar porque la ejecución de los recursos y las contrataciones cumplan con los principios de eficiencia, eficacia, efectividad, economía y transparencia que consagra la función pública.

- j) Certificar en forma mensual al MINISTERIO el cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social y aportes parafiscales.
- k) Suscribir el acta de liquidación del convenio. (...)

CLAUSULA QUINTA – FORMA Y CONDICIONES DE PAGO: El Ministerio de defensa Nacional – Unidad de gestión General, se obliga para con La Corporación a transferir dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al perfeccionamiento del presente convenio la suma de TRES MIL SETECIENTOS TREINTA Y UN MILLONES DE PESOS M/CTE (\$3.731.000.000), mediante giro directo, a la cuenta corriente N° 0016-6999-6975 de Banco Davivienda.

Asimismo, la Corporación se obliga a transferir a la cuenta corrientes No. 0016-6999-6975 del Banco Davivienda la suma de TRES MIL MILLONES DE PESOS (\$3.000.000.000) mencionados en la cláusula cuarta, así: (i) la suma de mil millones de pesos, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al perfeccionamiento del presente convenio, y (ii) la suma de dos mil millones de pesos, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción de los recursos por parte de La Corporación correspondientes al segundo giro del aporte del municipio de Villavicencio de la vigencia 2013.

CLÁUSULA SEXTA – MECANISMOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DE LOS RECURSOS: La Corporación deberá asegurar la debida administración y contabilización de los recursos de este convenio, y en general los del “Proyecto Radar”, por virtud de lo dispuesto en el artículo 8º del decreto 393 de 1991. En ese sentido, la Corporación deberá destinar una cuenta bancaria para el “Proyecto radar” y un centro de costos para los recursos que en virtud de este convenio el Ministerio de defensa Nacional le transfiera.

PARÁGRAFO ÚNICO: En caso de que los recursos del “Proyecto Radar” generen rendimientos financieros, estos se reinvertirán en actividades del mismo proyecto o de la Apuesta de Sensores del Ministerio de Defensa Nacional. (...)

CLAUSULA NOVENA – COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN: La coordinación, seguimiento, control y evaluación de las actividades originadas en el presente convenio, estarán a cargo de un comité coordinador. Este comité acordará periódicamente la orientación que deberá darse a las diversas actividades a realizar conjuntamente en el marco del presente convenio. Los representantes, designados por las instituciones, se encargarán en forma conjunta de establecer los términos en que se llevarán a cabo las actividades específicas de cada proyecto, y en general todos los aspectos que deban establecerse.

PARÁGRAFO ÚNICO – Comité Coordinador: El objeto del Comité Coordinador es el de orientar la ejecución del convenio de manera que se ajuste a estrictos niveles de eficacia y transparencia. Producto de las reuniones de este Comité se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a La Corporación.

El Comité estará integrado por: el Coordinador de Gestión Tecnológica del MINISTERIO, el gerente del proyecto designado por el MINISTERIO, un representante de La Corporación, un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA – DESTINACIÓN Y PROPIEDAD DE LOS BIENES: Los bienes tangibles y no fungibles que se deriven de las actividades del presente convenio, serán de propiedad de La Corporación, salvo el prototipo útil de radar previsto en el “Proyecto Radar”, el cual será entregado al MND-FAC. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA – SUPERVISIÓN: La supervisión se realiza con el fin de verificar la correcta destinación e inversión de los recursos y que estos se ejecuten de acuerdo con los cronogramas de actividades y ejecución financiera del proyecto. El Grupo de Supervisión estará a cargo de: el director de Ciencia, Tecnología e Innovación del MINISTERIO y el Gerente del Proyecto Sensores de La Corporación. De estas supervisiones se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a la Corporación”. (Subrayado fuera del texto)

El Convenio especial N° 003 de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, firmado el 26 de mayo de 2015, establece:

“CLAUSULA PRIMERA – OBJETO: El presente Convenio tiene por objeto coadyuvar en la ejecución del proyecto denominado “Proyecto radar” tercera fase, de conformidad con el Anexo A el cual hace parte integral del presente convenio.

CLÁUSULA SEGUNDA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:

- a) Aportar los recursos de que trata la cláusula Cuarta – valor en la forma prevista en la cláusula Quinta-Forma y Condiciones de Pago.
- b) Designar un gerente del proyecto y un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional, es decir, una persona conocedora de la tecnología y del área donde el proyecto tendría su principal aplicación.
- c) Aportar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Poner a disposición de la Corporación la información científica y técnica que esté en su poder y sean requerida para el proyecto de investigación.
- e) Participar en las reuniones de seguimiento y coordinación.

CLÁUSULA TERCERA – COMPROMISOS DE LA CORPORACIÓN:

- a) Aportar los recursos de que trata la Cláusula Cuarta – Valor.
- b) Desarrollar actividades de gestión tecnológica, tales como la debida gestión de conocimiento, la apropiación de la tecnología transferida.
- c) Destinar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Hacer seguimiento a las actividades y a la ejecución de los recursos definidos en cada uno de los cronogramas de actividades del proyecto, así como de los recursos asignados a los mismos.
- e) Conformar y liderar el Comité de Coordinación del Convenio.
- f) Designar un coordinador, quien hará parte del Comité de Coordinación del Convenio.
- g) Designar el personal idóneo necesario para el correcto seguimiento al proyecto.
- h) Presentar al MINISTERIO informes escritos de seguimiento al proyecto y de ejecución financiera de manera trimestral.
- i) Facilitar los recursos técnicos y humanos necesarios para el desarrollo del objeto del convenio.
- j) Velar porque la ejecución de los recursos y las contrataciones cumplan con los principios de eficiencia, eficacia, efectividad, economía y transparencia que consagra la función pública.
- k) Certificar en forma mensual al MINISTERIO el cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social y aportes parafiscales.
- l) Suscribir el acta de liquidación del convenio. (...)

CLÁUSULA SEXTA – MECANISMOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DE LOS RECURSOS: La Corporación deberá asegurar la debida administración y contabilización de los recursos de este convenio, y en general los del “Proyecto Radar”, por virtud de lo dispuesto en el artículo 8º del decreto 393 de 1991. En ese sentido, la Corporación deberá destinar una cuenta bancaria para el “Proyecto radar” y un centro de costos para los recursos que en virtud de este convenio el Ministerio de defensa Nacional le transfiera.

PARÁGRAFO ÚNICO: En caso de que los recursos del “Proyecto Radar” generen rendimientos financieros, estos tendrán que ser devueltos al tesoro nacional conforme a lo estipulado en la Ley. (...)

CLAUSULA NOVENA – COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN: La coordinación, seguimiento, control y evaluación de las actividades originadas en el presente convenio, estarán a cargo de un comité coordinador. Este comité acordará periódicamente la orientación que deberá darse a las diversas actividades a realizar conjuntamente en el marco del presente convenio. Los representantes, designados por las instituciones, se encargarán en forma conjunta de establecer los términos en que se llevarán a cabo las actividades específicas de cada proyecto, y en general todos los aspectos que deban establecerse.

PARÁGRAFO ÚNICO – COMITÉ COORDINADOR: El objeto del Comité Coordinador es el de orientar la ejecución del convenio de manera que se ajuste a estrictos niveles de eficacia y transparencia. Producto de las reuniones bimensuales de este Comité se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a La Corporación.

El Comité estará integrado por: el Coordinador de Gestión Tecnológica del MINISTERIO, el Gerente del Proyecto designado por el MINISTERIO, el Coordinador de Gestión Tecnológica de La Corporación, un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA – DESTINACIÓN Y PROPIEDAD DE LOS BIENES: Los bienes tangibles y no fungibles que se deriven de las actividades del presente convenio, serán de propiedad de La Corporación, salvo el prototipo útil (el bien material) que será entregado al MINISTERIO – Fuerza Aérea Colombiana. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA – SUPERVISIÓN: La supervisión se realiza con el fin de verificar la correcta destinación e inversión de los recursos y que estos se ejecuten de acuerdo con los cronogramas de actividades y ejecución financiera del proyecto. El Grupo de Supervisión estará a cargo de: el director de Ciencia, Tecnología e Innovación del MINISTERIO y el Gerente general de La Corporación de Alta Tecnología para la Defensa. De estas supervisiones se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a la Corporación". (Subrayado fuera del texto)

Para el reconocimiento de convenios o contratos interadministrativos bajo el Régimen de Contabilidad Precedente, la CGN ha emitido el concepto N° 20172000023371, el día 10 de abril de 2017, dirigido a la doctora Olga Lucia Orduz Bueno del grupo de Contabilidad del Ministerio de Transporte, en el cual se indicó:

"Para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; derechos y obligaciones de las partes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Por tanto, dado que de acuerdo con las características de los Convenios referidos, no es claro quién es el promotor y beneficiario directo de cada proyecto, el tratamiento contable correspondería a una de las siguientes alternativas:

- Ministerio entrega los recursos como promotor y beneficiario directo del proyecto, el Departamento los recibe como entidad ejecutante a título de administración.

En este escenario el Ministerio, conserva la titularidad de los recursos, los cuales son entregados al Departamento como entidad que ejecuta a título de administración; por ende no hay transferencia de dominio de los recursos, sino que se constituyen en un derecho para el Ministerio incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, y en un pasivo en calidad de recursos recibidos en administración para el Departamento, obligación que se disminuye cuando se legaliza frente a su titular los recursos y sus rendimientos, o cuando se reintegran los sobrantes, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Con el giro de los recursos, el Ministerio, debe reconocer un débito en la subcuenta 142401- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS; con la recepción de los recursos el Departamento debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Serán operaciones recíprocas los saldos que existan en las subcuentas 142401- En administración reportada por el Ministerio y en la subcuenta 245301-En Administración, reportada por los Departamentos.

Ahora bien, El Ministerio deberá reconocer contablemente la ejecución del objeto contractual mediante la incorporación de los activos o gastos desarrollados en virtud de la ejecución de los convenios con ocasión de los informes técnicos mensuales acompañados de los respectivos soportes, que los Departamentos deben presentar según numeral 11 literal B) de la cláusula tercera, del convenio de transferencia N°407 del 30 de agosto de 2016 y el numeral 12 del literal B) de la cláusula cuarta, del Convenio Interadministrativo 478 del 30 de septiembre de 2016.

- Ministerio entrega los recursos, al Departamento como promotor y beneficiario directo del proyecto

En este escenario, el Ministerio entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a cada Departamento, dicha operación se constituye en un gasto por transferencia para el Ministerio y en un ingreso por transferencia para el Departamento.

No obstante se debe establecer si la transferencia se realiza para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión en donde se establecen restricciones y limitaciones, es decir condiciones específicas frente al uso de los recursos, o si la transferencia se realiza para que la receptora pueda atender sus gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

a) Si la transferencia de recursos está condicionada.

La entidad receptora de los recursos adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla el requisito de invertirlos específicamente en determinado proyecto y debe reintegrar los recursos que no sean ejecutados.

El Ministerio, al ordenar el traslado de los recursos, registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con el giro de los recursos, el Ministerio debita la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y con la ejecución de los mismos, reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, para lo cual debita la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acredita la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Por su parte, el Departamento, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, con el recaudo de los recursos, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con la ejecución de los mismos, debe reconocer los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconocer el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS y acredita la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Los saldos que existan en las subcuentas 191040-Transferencias condicionadas, reportados por el Ministerio tendrán su correlativa recíproca, reportada por el Departamento en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas.

Además constituye operación recíproca los saldos de la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, que le corresponde reportar al Ministerio con la subcuenta, 442802-Para proyectos de inversión, que le corresponde reportar a los Departamentos.

b) Si la transferencia está dirigida a atender gastos de inversión propios del ente territorial, sin que se haya establecido condición alguna.

El Ministerio, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Una vez gire los recursos, disminuye la cuenta por pagar con un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Departamento con el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda. Cuando recaude los recursos, reconoce un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS POR COBRAR. (...)

Serán operaciones recíprocas los saldos que existan en la subcuenta 240315-Otras transferencias, 542302-Para proyectos de inversión, que debe reportar el Ministerio con los saldos de la subcuenta 141314-Otras transferencias, 442802-Para proyectos de inversión, que deben reportar los Departamentos”. (Subrayado fuera del texto)

Bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificatorias, la CGN ha emitido el Concepto N° 20172000000221, el día 05 de enero de 2017, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta subdirectora financiera del Departamento para la Prosperidad Social – DPS, en el cual se estableció el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, en los siguientes términos:

“El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica

subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal (DPS) mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del DPS. El ente territorial no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del DPS.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el DPS tiene la intención de ceder al ente territorial el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos (FONADE) desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Los bienes y servicios que obtenga el ente territorial se entregan al DPS o si los entregue a la comunidad, lo hace en nombre del DPS.

c. Una operación conjunta donde el DPS entrega los recursos para que otra entidad (receptora o gestora) los ejecute sin que la entidad nacional pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la

responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el DPS tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el DPS debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de un convenio o de un contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Sobre los convenios interadministrativos objeto de la consulta suscritos entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa se caracteriza, entre otros aspectos, porque el receptor de los aportes realizados por el Ministerio: (i) se compromete a desarrollar actividades científicas y tecnológicas que si bien constituyen de interés común para las partes, hacen parte del cometido estatal del Ministerio, (ii) debe atender los requerimientos del Ministerio frente a la utilización de los dineros aportados, (iii) la vigilancia en el cumplimiento y ejecución del objeto del convenio se encuentra bajo supervisión por parte del director de Ciencia, Tecnología e Innovación del Ministerio y el Gerente General de la Corporación, (iv) le asiste la obligación de reintegrar los rendimientos financieros, y (v) debe entregar al Ministerio los informes de todas las actividades desarrolladas en ejecución del convenio.

- **Régimen de Contabilidad Pública Precedente**

En cumplimiento del principio de devengo o causación, cuando el Ministerio entrega dineros en desarrollo de un convenio, donde el tercero administra tales recursos, se debe observar el siguiente procedimiento contable:

- Entrega de los recursos por parte del Ministerio a la Corporación

Los valores girados por el Ministerio, para la ejecución del convenio, deben reconocerse como recursos entregados en administración, debitando la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución de los recursos por parte de la Corporación

Con la entrega de los informes de avance del objeto pactado en el convenio, se deberá disminuir el importe reconocido en la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, momento en el que se reconocerá, dependiendo de la esencia económica o de la naturaleza de las erogaciones, un débito en las subcuentas y cuentas del activo o gasto, según corresponda.

- Reconocimiento de los rendimientos financieros obtenidos

Los rendimientos que se produzcan con los recursos girados, se contabilizarán por el Ministerio, como un mayor valor de la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424--RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805 – FINANCIEROS, toda vez que el convenio establece la reinversión en las actividades del mismo proyecto.

- **Nuevo Marco Normativo Entidades de Gobierno**

Dando aplicación al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificatorias, el tratamiento contable para aquellos convenios en los que se presenta una relación de agencia entre diferentes entidades públicas, es decir, cuando una entidad (principal) entrega recursos a otra (agente) para que esta última se encargue de la gestión o ejecución de los mismos, siendo la entidad principal quien mantiene el control y la titularidad sobre los recursos entregados, pues es la que decide sobre su destinación, se efectúa tal como se ha descrito en párrafos anteriores. No obstante, de acuerdo al Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificatorias, los recursos entregados en administración deberán ser reconocidos en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, los rendimientos que se produzcan con los recursos girados, se contabilizarán por el Ministerio, con un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

Ahora bien, el Ministerio Nacional de Defensa deberá evaluar para cada convenio o contrato interadministrativo firmado, aplicando juicio profesional, lo establecido en las cláusulas para determinar la realidad económica subyacente en ese tipo de actos jurídicos y así identificar algunas de las situaciones descritas en el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos dado en el Concepto N° 2017200000221, emitido por la CGN el día 05 de enero de 2017, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta, subdirectora financiera del Departamento para la Prosperidad Social – DPS.

CONCEPTO No. 20172000091451 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Depósitos entregados en garantía Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro de Multas por demandas cuyo recaudo es recibido por el DTN Registro de adquisición de armas Contabilización de Aires Acondicionados Contabilización de Puestos de trabajo adquiridos en la remodelación efectuada a los edificios.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Depósitos entregados en garantía Operaciones Interinstitucionales
	SUBTEMAS	Registro de Multas por demandas cuyo recaudo es recibido por el DTN Registro de adquisición de armas Contabilización de Aires Acondicionados

	Contabilización de Puestos de trabajo adquiridos en la remodelación efectuada al edificio.
--	--

Señora

HILDA ESPERANZA GONZALEZ AVELLANEDA

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Procuraduría General de la Nación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043522, del 27 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

“Teniendo en cuenta que en la Procuraduría General de la Nación se desarrollan labores de depuración contable para el establecimiento de saldos iniciales (1 de enero de 2018) y se están elaborando las políticas contables y operativas que regirán a partir del 1 de enero de 2018, para dar cumplimiento a lo establecido en el instructivo 002 de 2015, en Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones a los lineamientos la Resolución 357 de 2008 y Resolución 193 de 2016 sobre Control Interno Contable, cordialmente solicito concepto sobre los siguiente temas:

Indicar la vigencia del concepto 2122000031951 del 8 de noviembre de 2012, dirigido al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, respecto al Reconocimiento de las multas originadas en sanciones a particulares, en procesos disciplinarios.

En la PGN las multas se reconocen en las subcuentas 140102- Multas y 411002 Multas y el proceso de cobro coactivo lo adelanta el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Tal situación se revela en Notas a los Estados Financieros.

Es importante establecer si bajo la regulación expedida por la CGN mediante Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, y a la luz del concepto de Activo, en la PGN se debe continuar reconociendo este derecho e ingreso. Pues consideramos que este hecho económico no cumple con dicha definición para la PGN ya que la entidad no ejerce control sobre esos recursos y no representan un beneficio económico futuro. Todos los recursos ingresan a la DTN y forman parte del Presupuesto General de la Nación.

2. Indicar la vigencia del concepto 90339 de Mayo de 2007 expedido por la Contaduría General de la Nación, el cual se refiere al reconocimiento contable del armamento.

En la PGN el armamento que fue adquirido a Indumil, se encuentra contabilizado en la Subcuenta 934620-Otros Activos y en su correlativa por contra.

3. En medio del proceso de revisión y depuración de los bienes de la entidad encontramos que la PGN posee aires acondicionados de tres tipos, aires centrales con plantas enfriadoras que conducen el aire refrigerado hacia las oficinas mediante ductos; aires acondicionados de ventana y tipo Split que son fácilmente desmontables pero que requieren instalación técnica para cambiar su ubicación y aires portátiles que pueden ser trasladados sin necesidad de ningún tipo de adecuación. Hemos revisado el concepto emitido por la CGN bajo el número 20162000000361 del 13-01-16 donde se indica que los aires acondicionados se pueden clasificar como mayor valor de un bien, gasto, o cargo diferido o controlarse en la cuenta 1645 - PLANTAS, DUCTOS y TÚNELES Y 1650- REDES LÍNEAS y CABLES.

Teniendo en cuenta las características de los aires acondicionados que posee la entidad solicitamos que nos indiquen si es posible controlar los aires acondicionados tipo ventana, Split y portátiles como muebles y enseres y no como PLANTAS, DUCTOS y TÚNELES Y REDES LINEAS y CABLES.

4. En los procesos de remodelación de las sedes de la PGN se acostumbra incluir la compra e instalación de los puestos de trabajo con sistemas de oficina abierta, estos módulos no son facturados según el número de puestos de trabajo instalados; lo facturado es el número de paneles, superficies de diferentes medidas, postes y cajoneras utilizadas. Con posterioridad a su instalación es habitual que se desmonten partes de varios puestos o se corten superficies para adecuar más lugares de trabajo.

Teniendo en cuenta esta situación deseamos consultar cual sería la manera más adecuada de reconocer estos bienes contablemente, pues hemos analizado el concepto 97913 del 2007 pero persisten nuestras dudas respecto a si es posible reconocerlos como un único bien (muebles y enseres), como un mayor valor del inmueble cuando este último es de la entidad, o manejar todo el sistema instalado en un inmueble como un componente.

Respetuosamente solicito que los conceptos se fundamenten tanto en el Régimen de la Contabilidad Pública expedida mediante la Resolución 354 de 2007 y que se aplicará hasta el 31 de diciembre de 2017, así como bajo los criterios del nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 533 de 2015.”

CONSIDERACIONES

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA - PRECEDENTE

2) Registro de Armas adquiridas a Indumil

“El artículo 223 de la Constitución Política establece que “Sólo el Gobierno puede introducir y fabricar armas, municiones de guerra y explosivos. Nadie podrá poseerlos ni portarlos sin permiso de la autoridad competente. Este permiso no podrá extenderse a los casos de concurrencia a reuniones políticas, a elecciones, o a sesiones de corporaciones públicas o asambleas, ya sea para actuar en ellas o para presenciarlas.

Los miembros de los organismos nacionales de seguridad y otros cuerpos oficiales armados, de carácter permanente, creados o autorizados por la ley, podrán portar armas bajo el control del Gobierno, de conformidad con los principios y procedimientos que aquella señale”. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2535 de 1993, por medio del cual se fijan los requisitos para la tenencia y porte de armas, municiones, explosivos y sus accesorios, entre otros, expresa en su artículo 3º “Permiso del Estado.- Los particulares, de manera excepcional, solo podrán poseer o portar armas, sus partes, piezas, municiones, explosivos y sus accesorios, con permiso expedido con base a la potestad discrecional de la autoridad competente”.

El artículo 10 del Decreto en mención establece: “Armas de uso civil.- Son aquellas, que con permiso de autoridad competente, pueden tener o portar los particulares (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la tenencia o porte de armas y municiones, señala el artículo 16º que “Se entiende por tenencia de armas su posesión, dentro del bien inmueble registrado en el correspondiente permiso, del arma y sus municiones para defensa personal. La tenencia sólo autoriza el uso de las armas dentro del inmueble, al titular del permiso vigente y a quienes siendo sus moradores permanentes o transitorios asuman dicha defensa”. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 20 señala que el permiso es la autorización concedida por el Estado con potestad discrecional de la autoridad militar competente, concedido a las personas naturales o jurídicas.

El artículo 22 define el permiso por tenencia, como “aquel que autoriza a su titular para mantener el arma en el inmueble declarado, correspondiente a su residencia, a su sitio de trabajo o al lugar que se pretende proteger”. (Subrayado fuera de texto)

En cuanto al costo del uso de las armas en poder de particulares, el artículo 37 del Decreto 2535 de 1993 expresa: “A partir de la vigencia de este decreto, para la expedición del permiso para tendencia o para porte de armas y la entrega de las mismas, el interesado deberá cancelar su valor. A la expiración del término del permiso (...), el arma deberá ser devuelta a la autoridad militar competente y su valor inicial o el mayor valor que resulte del avalúo, será devuelto al titular, salvo en los eventos de pérdida de vigencia del permiso para decomiso del arma”. (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, la Constitución otorgó al gobierno el monopolio de las armas, por lo tanto no son de propiedad de las personas naturales o jurídicas que las poseen con el aval o permiso del gobierno. En ese orden de ideas, las armas no pueden ser registradas como propiedad, planta y equipo, y por consiguiente el pago correspondiente a su uso y tenencia, constituye un activo intangible representado a través del salvoconducto que se le entrega para su porte”. (Subrayado fuera de texto)

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

1425 DEPOSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan. Además registra los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los depósitos entregados a terceros.
- 2- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados.
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados de conformidad con las cláusulas convenidas.
- 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.

5211- GENERALES

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910- Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la causación por cada concepto.
- 2- El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos.

SE ACREDITA CON:

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

3) Contabilización de Aires Acondicionados

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

1650 REDES, LINEAS Y CABLES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las redes, líneas y cables de propiedad de la entidad contable pública, adquiridas a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las redes, líneas y cables para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1615-Construcciones en Curso, 1620- Maquinaria, Planta y Equipo en Montaje, 1625-Propiedades, Planta y Equipo en Tránsito, 1635-Bienes Muebles en Bodega, 1636-Propiedades, Planta y Equipo en Mantenimiento, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de adquisición, instalación y otras erogaciones necesarias para poner en servicio las redes, líneas y cables.
- 2- El valor de las redes, líneas y cables que se incorporen, una vez surtidos los correspondientes trámites de legalización.
- 3- El valor de las mejoras o adiciones.
- 4- El costo trasladado de otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las redes, líneas y cables enajenados o trasladados a cualquier título.
- 2- El valor de las redes, líneas y cables retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción u otras causas.
- 3- El valor de las redes, líneas y cables en mantenimiento.

4) Registros de Bienes Muebles y Enseres

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

1665 MUEBLES, ENSERES Y EQUIPOS DE OFICINA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los muebles, enseres y equipo de oficina, de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los muebles, enseres y equipo de oficina para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406- Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1625-Propiedades, Planta y Equipo en Tránsito, 1635-Bienes Muebles en Bodega, 1636-Propiedades, Planta y Equipo en Mantenimiento, 1941-Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de adquisición o producción de los muebles, enseres y equipo de oficina, más todas las erogaciones necesarias para su adquisición.
- 2- El valor de los bienes que se reciban en calidad de donación, cesión, aporte o que se incorporen, una vez surtidos los trámites de legalización.
- 3- El valor de las adiciones y mejoras.
- 4- El valor de los bienes trasladados de otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina que se enajenen o transfieran a cualquier título.
- 2- El valor de los muebles, enseres y equipos de oficina retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción, pérdida u otra causa.
- 3- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina trasladados a mantenimiento.

RESOLUCION N° 533 DE 2015 ENTIDADES DE GOBIERNO

- 1- El Registro de Multas

El Manual de Procedimientos contables para Entidades de Gobierno en su capítulo III procedimiento contable para el registro de operaciones interinstitucionales, expedido mediante la Resolución N° 006 del 11 de enero de 2017, establece:

1.2 Operaciones de enlace. Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades por los ingresos devengados y el flujo por las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda y préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel y, en consecuencia, sirven en las entidades paracancelar derechos y reconocer obligaciones.

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

Por su parte, la entidad debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará el activo o pasivo que cumpla con la definición del elemento y atienda al hecho económico. Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se registrarán, en la entidad que tiene el derecho o que debe registrar una obligación, debitando la subcuenta 572080- Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 240720- Recaudos por clasificar de

la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Este pasivo permanecerá hasta cuando la entidad registre la disminución de los derechos devengados o el reconocimiento de obligaciones, según sea el caso.

Los recaudos que al final del período contable hayan sido asignados a una entidad, y que no correspondan a derechos u obligaciones de esta, se reclasificarán temporalmente en la tesorería centralizada debitando la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Al inicio del siguiente período contable, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 240720- Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE, reasignando los recaudos a la entidad que tenga registrado el derecho o deba reconocer la obligación.

2- Registro de Armas Adquiridas a Indumil

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

1909- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los depósitos entregados a terceros.
- 2- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados.
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados, de conformidad con las cláusulas convenidas.
- 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.

3- Registro de Aires Acondicionados

El artículo 655 del Código Civil define el concepto de los bienes muebles de la siguiente manera:

“ARTICULO 655. Muebles son los que pueden transportarse de un lugar a otro, sean moviéndose ellos a sí mismos, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas.

Exceptúanse las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658.”

“ARTICULO 658. Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento. Tales son, por ejemplo:

- Las losas de un pavimento.
- Los tubos de las cañerías.

Los utensilios de labranza o minería, y los animales actualmente destinados al cultivo o beneficio de una finca, con tal que hayan sido puestos en ella por el dueño de la finca.

Los abonos existentes en ella y destinados por el dueño de la finca a mejorarla.

Las prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles y máquinas que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo y pertenecen al dueño de éste.

Los animales que se guardan en conejeras, pajareras, estanques, colmenas y cualesquiera otros vivares, con tal que estos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo o de un edificio.”

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES

Representa el valor de las plantas, ductos y túneles adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las plantas,

ductos y túneles para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

1650 REDES, LINEAS Y CABLES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las redes de distribución, recolección y alimentación, así como las líneas y cables de interconexión, transmisión y conducción, que se emplean para la producción de bienes y la prestación de servicios. También incluye las redes, líneas y cables de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo. (Subrayado fuera de texto).

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las redes, líneas y cables adquiridos.
- 2- El valor de las redes, líneas y cables recibidos en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los componentes que se incorporen al elemento.
- 4- El valor de las mejoras.
- 5- El valor de las redes, líneas y cables trasladado desde otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las redes, líneas y cables enajenados.
- 2- El valor de las redes, líneas y cables entregados en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de las redes, líneas y cables dados de baja por destrucción u otras causas.
- 4- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- 5- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con la adquisición de redes, líneas y cables
- 6- El valor de las redes líneas y cables trasladado a otras cuentas.

4- Registro de Muebles y Enseres adquiridos

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 de 2016 establece:

1665 MUEBLES Y ENSERES Y EQUIPOS DE OFICINA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los muebles, enseres y equipo de oficina empleados para la producción de bienes y la prestación de servicios, así como aquellos destinados para apoyar la gestión administrativa. También incluye los muebles, enseres y equipo de oficina de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los muebles, enseres y equipo de oficina adquiridos.
- 2- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina recibidos en una transacción sin contraprestación
- 3- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
- 4- El valor de las mejoras.
- 5- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina trasladado desde otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los muebles, enseres y equipos de oficina enajenados o transferidos.
- 2- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina entregados en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina que se den de baja por destrucción u otras causas.
- 4- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- 5- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con la adquisición muebles, enseres y equipos de oficina.
- 6- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina trasladado a otras cuentas.

CONCLUSIONES**REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA - PRECEDENTE**

- a. Respecto del concepto 20122000031951 del 8 de noviembre de 2012, este Despacho se permite comunicarle que el procedimiento sobre el tratamiento contable de multas de que trata ese concepto, se encuentra vigente.
- b. Partiendo de las disposiciones anteriormente mencionadas, se concluye que las armas que tienen las entidades contables públicas no son de su propiedad sino que pertenecen al Estado. El concepto 90339 de mayo de 2007 surtió modificaciones

respecto del registro de armas con ocasión de la expedición del concepto N° 2010-5143139, quedando de la siguiente manera: a) los pagos efectuados por concepto del salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 521157-Licencias y salvoconductos, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES. b) El costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL, se constituye en un depósito en garantía, el cual debe reconocerse en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que a la expiración del término del permiso de tenencia o porte de las armas deberán ser devueltas a INDUMIL, quien deberá restituir el valor de las armas de conformidad con el avalúo realizado.

Al restituir el armamento la entidad contable pública debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública reconocerá un débito a la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, o 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, según corresponda.

- c. De conformidad con la norma técnica para el reconocimiento de las Propiedades, Planta y Equipo, y el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los mismos, los aires acondicionados que no se reputen por su naturaleza como bienes inmuebles por destinación, deben ser registrados en la subcuenta que corresponda a la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de acuerdo con el fin al cual se encuentre asociado.
- d. Los bienes que siendo muebles por naturaleza reúnen las características necesarias para considerarse como inmuebles por destinación, en cumplimiento de los artículos N° 655 y 658 del Código Civil Colombiano, podrán reconocerse en las respectivas subcuentas de la cuenta 1640- EDIFICACIONES. La Entidad deberá definir las políticas de depreciación aplicables en tales circunstancias.

Por su parte los bienes muebles adheridos, en la medida que el objeto de los mismos no corresponda al uso, cultivo o beneficio del inmueble, sino a la atención y prestación de un servicio distinto a la funcionalidad de la edificación, aunque se encuentran anclados permanentemente al inmueble, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta que

corresponda del grupo 16-Propiedades, planta y equipo, de cara a su naturaleza y funcionalidad.

MARCO NORMATIVO RESOLUCIÓN N° 533 DE 2015

- Las multas impuestas por la Procuraduría cuyo recaudo efectúa el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en concordancia con el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales expedido mediante la Resolución N° 006 de 2017, se deben registrar en la siguiente forma:

Una vez se efectúe el recaudo, la DGCPN registrará un débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Por su parte la PGN debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará el activo que cumpla con la definición del elemento y atienda al hecho económico. Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se registrarán, en la entidad que tiene el derecho o que debe registrar una obligación, debitando la subcuenta 572080- Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE.

- Con respecto del registro de adquisición de armas en el nuevo marco normativo se establece que los registros originados por el pago de salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deberán ser registrados en la cuenta 5111-GASTOS GENERALES subcuenta 51159-Licencias y Salvoconductos y el costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL deberán registrarse en la subcuenta 190990-Otros Depósitos Entregados de la cuenta 1909-DEPOSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA

Al restituir el armamento la entidad contable pública debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 190990-Otros Depósitos Entregados, de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública reconocerá un débito a la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS, o 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

- Para el tratamiento contable de los aires acondicionados bajo lo establecido en el marco de la Resolución N° 533 de 2015, pueden tomarse los mismos criterios desarrollados en el numeral 3 del acápite Régimen de Contabilidad Pública – Precedente, expuesto anteriormente en estas conclusiones.

- Para el tratamiento contable de los puestos de trabajo bajo lo establecido en el marco de la Resolución N° 533 de 2015, pueden tomarse los mismos criterios desarrollados en el numeral 4 del acápite Régimen de Contabilidad Pública – Precedente, expuesto anteriormente en estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20172000105251 DEL 16-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento en la contabilidad de la entidad concedente de derechos y obligaciones, cuando el concesionario asume por cuenta propia las obligaciones ambientales que se encuentran a cargo de la entidad contable pública concedente.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento en la contabilidad de la entidad concedente de derechos y obligaciones, cuando el concesionario asume por cuenta propia las obligaciones ambientales que se encuentran a cargo de la entidad contable pública concedente.

Doctora
MARTHA JANETH CARREÑO LIZARAZO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos - UAESP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500034382, del 28 de julio de 2017, donde solicita un pronunciamiento en referencia a si corresponde a la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos — UAESP la obligación de reconocer la Tasa Retributiva y Licencias por los vertimientos en el

relleno sanitario “Doña Juana”, en atención tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente y del nuevo Marco normativo contable dispuesto como anexo a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modifica la Resolución N° 533 de 2015.

Informa en el texto de la consulta que, en atención a las obligaciones asumidas en el contrato de concesión, el Concesionario CGR Doña Juana S.A. ESP es quien realiza los pagos por concepto de tasa retributiva a la Secretaria Distrital de Medio Ambiente por su cuenta y, que por lo anterior, en la actualidad no se ve reflejada dicha información en los Estados Contables de la Unidad.

CONSIDERACIONES

En la Cláusula Tercera, acápite en materia de autorizaciones, licencias, permisos y otros aspectos ambientales, numeral 3, del Contrato de Concesión N° 344 de 2010 suscrito con la UAESP, se acordó que el Concesionario asume por su cuenta la obligación de: “(…) pagar las tasas, multas o sanciones que la Autoridad Ambiental o cualquier otra autoridad administrativa o judicial le imponga al Concesionario o a la UÁESP por el incumplimiento de las normas ambientales en la operación integral del RSDJ”. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en el numeral 17 de la cláusula antes citada, se establece: (...) “El Concesionario deberá mantener indemne y a salvo de cualquier reclamo, demanda, investigación o procedimiento administrativo de cualquier naturaleza o proceso extrajudicial, con contenido económico o no, a la UAESP y/o al Distrito Capital por las obligaciones ambientales que adquiere en virtud de la celebración del contrato de concesión, desde su inscripción y por el término que tome el trámite de cesión de la(s) licencia(s) ambiental(es) ante la autoridad competente (...)”(Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del citado Régimen, en relación con el principio de contabilidad pública denominado “Devengo o Causación”, señala: “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo pactado en el Contrato de Concesión suscrito entre la UAESP (Concedente) y la CGR Doña Juana S.A. ESP (Concesionario), se acordó que al

concesionario le corresponde asumir la obligación de pagar las tasas, multas o sanciones que la Autoridad Ambiental o cualquier otra autoridad administrativa o judicial le imponga a la UAESP por el incumplimiento de las normas ambientales en la operación integral del “Relleno Sanitario Doña Juana”.

Igualmente, el Concesionario también responde por mantener indemne y a salvo a la UAESP y/o al Distrito Capital de cualquier reclamo, demanda, investigación o procedimiento administrativo de cualquier naturaleza o proceso extrajudicial, con contenido económico o no, por las obligaciones ambientales que adquiere en virtud de la celebración del contrato de concesión, desde su inscripción y por el término que tome el trámite de cesión de las licencias ambientales ante la autoridad competente.

Como consecuencia de lo anterior, dado el esquema de organización contable adoptado por el Distrito Capital, en atención tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente y del nuevo Marco normativo contable dispuesto como anexo a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modifica la Resolución N° 533 de 2015, corresponde a la Secretaría Distrital de Ambiente, como autoridad ambiental, reconocer los derechos e ingresos por concepto de la respectiva tasa retributiva; en tanto que la UAESP debe reconocer la obligación respectiva en atención a que la licencia para el vertimiento le fue otorgada a esa Unidad y, como contrapartida, registrará el derecho por el cobro de la licencia correspondiente a cargo de la CGR Doña Juana S.A. ESP, por cuanto, como se señaló anteriormente, lo pactado en el contrato dispone que el Concesionario tiene a su cargo la obligación de atender, por su cuenta y riesgo, todas las obligaciones relacionadas con tasas, multas o sanciones que la Autoridad Ambiental o cualquier otra autoridad administrativa o judicial le imponga a la UAESP.

CONCEPTO No. 20172000105961 DEL 24-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas por pagar Capital fiscal Ingresos - Transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento del recaudo de los recursos que percibe el Patrimonio Autónomo - Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo Francisco José de Caldas).

Doctora
SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA
Gerente de Contabilidad
Fiduprevisora S.A. -
Fondo Francisco José de Caldas - COLCIENCIAS
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación CGN con el número 201755000036492 de fecha 9 de agosto de 2017, donde solicita un pronunciamiento oficial frente al procedimiento contable a cargo del Patrimonio Autónomo - Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo Francisco José de Caldas) para reconocer el recibo y aplicación de recursos destinados al financiamiento de actividades de ciencia, tecnología e innovación a que se refiere el Artículo 24 de la Ley N° 1286 de 2009.

CONSIDERACIONES

El Artículo 2º de la Resolución 598 de 2014, expedida por la CGN, indica: “Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.”

Al respecto, la Contaduría General de la Nación CGN notificó a la Fiduciaria Fiduprevisora S.A. la asignación del código institucional 923272804 para reportar directamente, a través del CHIP, la información contable del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo Francisco José de Caldas), determinación que obliga a la entidad responsable del proceso contable del Fondo a atender el Régimen de Contabilidad Pública precedente, por cuanto el mismo fue clasificado como entidad de gobierno

De otro lado, la Ley N° 1286 de 2009, al definir los mecanismos para la financiación del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, en los Artículo 22°, 23° y 24° creó el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, define su régimen presupuestal y contractual y establece el tipo de recursos que puede obtener el mismo, señalando lo siguiente:

Artículo 22. Fondo Nacional de Financiamiento Para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas. Créase el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, a cargo del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- cuyos recursos serán administrados a través de un patrimonio autónomo. Para estos efectos el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- celebrará un contrato de fiducia mercantil previa licitación pública.

En ningún evento, los recursos del Fondo podrán destinarse a financiar el funcionamiento del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- ni de ninguna otra entidad pública.

Parágrafo 1°. El valor de la comisión fiduciaria se pagará con cargo a los rendimientos financieros producidos por los recursos administrados.

Parágrafo 2°. El Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- será el único fideicomitente del patrimonio autónomo Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas.

Artículo 23. Régimen Contractual y Presupuestal del Fondo. Los actos y contratos que celebre el Fondo se sujetarán a las normas de contratación del derecho privado subsidiariamente con las de ciencia y tecnología. La Contraloría General de la República ejercerá el control fiscal sobre los recursos públicos que se transfieran al Fondo.

Artículo 24. Recursos del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas. Los recursos del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas serán los siguientes:

1. Los recursos del Presupuesto General de la Nación que se destinen a la financiación de actividades de ciencia, tecnología e innovación y que se hubieren programado en el mismo, para ser ejecutados a través del Fondo.
2. Los recursos que las entidades estatales destinen al Fondo para la financiación de actividades de ciencia, tecnología e innovación.
3. Los recursos provenientes del sector privado y de cooperación internacional orientados al apoyo de actividades de ciencia, tecnología e innovación.

4. Las donaciones o legados que le hagan personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, y entidades internacionales.

5. Los rendimientos financieros provenientes de la inversión de los recursos del patrimonio autónomo. (Subrayados fuera de texto)

3. Consideraciones en relación con el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en los párrafos 61 y 62, contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

“61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. (...)”

62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, (...). La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el citado Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 117 dispuso el devengo o causación como pauta fundamental para el desarrollo del proceso contable, indicando lo siguiente:

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

CONCLUSIONES

1. Tratamiento contable a cargo del Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación -Fondo Francisco José de Caldas-

Una vez que al Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación -Fondo Francisco José de Caldas- se le asignó el Código Institucional 923272804 para reportar la información contable pública directamente a través del CHIP, la Fiduciaria Fiduprevisora S.A debe atender el proceso contable a su cargo atendiendo lo previsto por la CGN en el Régimen de Contabilidad Pública dispuesto para las entidades de gobierno.

Como consecuencia de lo anterior, el Patrimonio Autónomo deberá aplicar el Régimen de Contabilidad Pública precedente hasta el 31 de diciembre de 2017 y, a partir del 1 de enero de 2018, el Marco conceptual dispuesto por el CGN en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y las normas dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificó la primera.

Ahora bien, para atender el cuestionamiento planteado en la consulta, a continuación se indica el procedimiento contable para reconocer el recibo de los recursos a que hace referencia el Artículo 24 de la Ley N° 1286 de 2009 y su correspondiente aplicación o destinación:

1. Recursos recibidos de Colciencias como aporte fiduciario

Los recursos entregados por COLCIENCIAS para la constitución del Patrimonio Autónomo o los que se trasladen posteriormente al mismo como aporte fiduciario, deben reconocerse en la contabilidad del Fondo mediante un crédito en la subcuenta 310501-Nación de la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL y un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos recibidos.

En tanto que COLCIENCIAS, como entidad fideicomitente, el entregar los recursos a título de aportes al Patrimonio Autónomo, reconocerá tal hecho mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del recurso entregado.

Igualmente, COLCIENCIAS deberá actualizar los derechos reconocidos en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO por lo menos una vez al mes, de modo que al presentar incremento este se reconocerá debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. En el evento de presentar menores valores con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS y acreditando la

subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

2. Recursos del Presupuesto General de la Nación destinados a la financiación de actividades de ciencia, tecnología e innovación, programados en el mismo, para ser ejecutados a través del Fondo.

El reconocimiento contable de los hechos que origina el recibo de recursos por parte del Fondo dependerá de la realidad económica subyacente en cada transacción, éstos pueden surgir de la entrega al Patrimonio Autónomo de recursos cedidos por entidades de derecho público o privado, ya sea mediante la suscripción de acuerdos contractuales o convenios y/o como resultado de la ejecución de apropiaciones asignadas en el Presupuesto General de la Nación, incluido COLCIENCIAS, cuyo objeto de gasto presupuestal corresponde a una transferencia de recursos destinados a la financiación de actividades de ciencia, tecnología e innovación.

Para tal efecto, al reconocer tales eventos será necesario evaluar si la transacción realizada corresponde a alguno de los siguientes casos:

- (a) Cesión de recursos sin exigir contraprestación directa alguna, para apoyar la gestión a cargo del Fondo,
- (b) Recibo de recursos en el marco de una relación de agencia en el que la entidad cedente asume el papel de principal y el Patrimonio Autónomo ejerce el papel de agente,
- (c) Una operación conjunta acordada con otra entidad pública para desarrollar propósitos comunes,
- (d) Recaudos en desarrollo de acuerdos suscritos formalmente por COLCIENCIAS o la Fiduciaria; donde el Patrimonio autónomo asume la responsabilidad de suministrar servicios o bienes a la entidad que hace la entrega, por cuenta y riesgo propio.

El reconocimiento contable para cada una de las situaciones planteadas anteriormente será el siguiente:

2.1. Cesión de recursos en favor del Fondo, sin contraprestación

Como resultado de la ejecución de la ejecución las apropiaciones incluidas en el Presupuesto General de la Nación por concepto de “transferencias”, el Fondo debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos recibidos y acreditar la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS.

No obstante lo anterior, las entidades participantes deben determinar la esencia económica de la transacción realizada para establecer si quien cede los recursos ha impuesto condiciones frente a la ejecución de los mismos; por ejemplo, si el Fondo debe reintegrar los recursos no ejecutados o cuando existe la posibilidad legal que la entidad cedente pueda exigir el reintegro de los mismos ante el incumplimiento de lo acordado. En tal caso, al recibir los dineros el Fondo registrará un pasivo en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas de la cuenta 2915 CRÉDITOS DIFERIDOS, el cual será objeto de amortización gradual cuando se cumplan las condiciones acordadas.

2.2. Recibo de recursos en el marco de una relación de agencia

En el marco de una relación de agencia, los recursos se reciben con el propósito de que se adelante un conjunto de actividades con el propósito de alcanzar objetivos específicos de la entidad principal o cedente. Este tipo de transacciones se caracteriza, entre otros aspectos, porque: (a) la entidad que entrega que hace la entrega de los recursos mantiene el control sobre los mismos; (b) la utilización de los recursos por parte de la entidad que los recibe se realiza por cuenta y riesgo de la entidad los entrega; (c) la entidad receptora atiende instrucciones de la entidad principal o cedente (d) los rendimientos financieros generados por los recursos recibidos pertenecen a la entidad que realiza la entrega y; (e) las erogaciones realizadas por el agente o mandatario atienden exclusivamente el cometido a cargo de la entidad que hace las veces de entidad principal o mandante.

En una relación de agencia, al recibir los dineros al Fondo, como agente, debe reconocer un pasivo a favor de la entidad depositante mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En administración de la Cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

De conformidad con lo anterior, la entidad cedente debe reconocer un derecho debitando la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos trasladados.

2.3. Recibo de recursos en desarrollo de una operación conjunta

Cuando en el marco de una operación conjunta el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación -Fondo Francisco José de Caldas- reciba recursos de entidades de naturaleza pública o privada, tanto el Patrimonio Autónomo como la entidad cedente comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos

aportados. En este caso tampoco la entidad cedente pierde el control sobre los dineros entregados al Patrimonio autónomo, aunque éste pueda ejecutarlos en su nombre.

Para tal efecto, el procedimiento contable a seguir en este caso es el señalado en el Manual de procedimientos de contabilidad pública, Título I, Capítulo XVIII, “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente”, del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

2.4 Cuando el Patrimonio Autónomo se obliga, en el marco de un acuerdo contractual, a suministrar bienes o servicios por su cuenta y riesgo del mismo.

En este caso, el Fondo asume la ejecución de recursos en el marco de un contrato o acuerdo interadministrativo, en el que se obliga a adelantar, por su cuenta y riesgo, todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto específico con el que se cumple el cometido a cargo de la entidad contratante (cedente), donde el monto fijado el contrato o convenio corresponde al pago por el suministro de bienes o servicios. Cuando el Fondo reciba recursos anticipados, el tratamiento contable dependerá si se trata de un anticipo o de un pago anticipado.

En tanto que el procedimiento contable a cargo de la entidad cedente, si se trata de una entidad pública, será similar al que se realiza cuando se adquieren bienes o servicios al sector privado mediante contrato.

3. Recursos provenientes de donaciones o legados que le hagan personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, y entidades internacionales y de cooperación internacional, cedidos a título gratuito, orientados al apoyo de actividades de ciencia, tecnología e innovación.

Cuando el Fondo recibe los recursos por concepto de donaciones o legados que provienen tanto del sector privado o mediante acuerdos de cooperación internacional, cedidos a título gratuito, orientados al apoyo de actividades de ciencia, tecnología e innovación, tal hecho se debe reconocer en la contabilidad del Fondo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos recibidos y acreditar la subcuenta 312001-En dinero de la cuenta 3120 SUPERÁVIT DONADO.

Ahora bien, si la donación recibida por el Fondo está destinada a la financiación de gastos para el funcionamiento del mismo, la transacción se reconocerá mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos obtenidos y un crédito en la subcuenta 480819-Donaciones de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

4. Ejecución de los recursos que hacen parte del Patrimonio autónomo

Cuando el Patrimonio Autónomo - Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo Francisco José de Caldas), mediante la suscripción de contratos o convenios interadministrativos, entregue recursos a terceros, incluidas las entidades del Estado, el mismo deberá establecer la realidad económica subyacente de cada acuerdo, para determinar si se trata de (a) una relación de agencia en los que Patrimonio asume el papel de agente; (b) de una operación conjunta; (c) de la entrega de recursos para apoyar la gestión de la entidad receptora sin exigir contraprestación directa o; (d) de la gestión de recursos por cuenta y riesgo del de la entidad receptora con la obligación de suministrar bienes o servicios en favor de la entidad cedente.

Igualmente, si se trata de la entrega de recursos a personas naturales o jurídicas para apoyar actividades en investigación o formación académica en temas específicos relacionados con ciencia, tecnología e innovación, los gastos solo se reconocerán cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período o cuando se haya obtenido o concretado el resultado pretendido con la entrega de los dineros. Por tanto, en desarrollo del principio de devengo o causación, cuando se entreguen recursos de forma previa a la ejecución final del gasto, el Fondo deberá reconocer el activo que responda a la naturaleza de la transacción realizada, el cual se amortizará en la medida que se atiendan las condiciones legales o contractuales establecidas en cada transacción y por tanto se pueda considerar materializados los fines para los cuales se han destinado los recursos.

CONCEPTO No. 20172000105981 DEL 24-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas de orden deudoras – Derechos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de actos oficiales emitidos por la Corporación Autónoma Regional de Santander sobre los que se han interpuesto acciones de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Resolución ante el Tribunal Administrativo de Santander

Doctora
MÓNICA ROCÍO SALAS CORZO
Contadora
Corporación Autónoma Regional de Santander
San Gil - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500037292, del 15 de agosto de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable de los actos oficiales relacionados con la liquidación a cargo de la empresa ISAGEN por concepto de la Tasa de Renovabilidad del Recurso, Investigación Forestal, Tasa Adicional y Participación Nacional, liquidada por la Corporación Autónoma Regional de Santander CAS, por cuanto se conoció que la empresa afectada con la decisión interpuso una acción de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Resolución ante el Tribunal Administrativo de Santander.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales

En principio, además de la realidad económica subyacente, es necesario considerar la presunción de legalidad de los actos administrativos mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, tal como lo establece el Artículo 88 de la Ley N° 1437 de 2011, mediante la cual se expidió el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo CPACA, el cual señala:

“Artículo 88. Presunción de legalidad del acto administrativo. Los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Cuando fueren suspendidos, no podrán ejecutarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre su legalidad o se levante dicha medida cautelar.”

(Subrayado fuera de texto)

Para exigir el pago de lo establecido en un acto administrativo, se requiere que éstos se encuentren en firme, tal como lo establece el Artículo 89 del citado CPACA, que dispone lo siguiente:

“Artículo 89. Carácter ejecutorio de los actos expedidos por las autoridades. Salvo disposición legal en contrario, los actos en firme serán suficientes para que las autoridades, por sí mismas, puedan ejecutarlos de inmediato. En consecuencia, su ejecución material procederá sin mediación de otra autoridad. (...)”. (Subrayados fuera de texto)

Los presupuestos que exige la Ley para que un acto administrativo adquiera firmeza se encuentran señalados en el Artículo 87 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo CPACA, que establece:

“Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo”. (Subrayados fuera de texto)

Respecto de lo señalado en el numeral 1 de la disposición anterior, los recursos que proceden en contra de los actos administrativos, el Código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo (Ley Nº 1437 de 2011) en el Artículo 74, dispone lo siguiente:

“Artículo 74. Recursos contra los actos administrativos. Por regla general, contra los actos definitivos procederán los siguientes recursos:

1. El de reposición, ante quien expidió la decisión para que la aclare, modifique, adicione o revoque.
2. El de apelación, para ante el inmediato superior administrativo o funcional con el mismo propósito. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Frente a la nulidad de los actos administrativos particulares, el Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Primera, en Sentencia de Julio 6 de 2001, expediente 6352, señaló:

“Naturaleza de la reposición y la apelación. El primero es un recurso optativo pues el obligatorio de interponer es el de apelación. El carácter potestativo de dicho recurso pone en evidencia que el acto que lo decide cuándo es confirmatorio tiene un carácter eminentemente accesorio frente al acto que es objeto del mismo, esto es, frente al principal. El acto administrativo principal como el que decide el recurso de apelación son los presupuestos básicos para que la vía gubernativa se entienda agotada en debida forma, amén de que la notificación del último es la que tiene incidencia para el cómputo del término de caducidad, para el ejercicio oportuno de la acción.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, los actos administrativos pueden ser demandados con el propósito de que se declare la nulidad de los mismos. Así lo establece el Artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo CPACA, que señala:

“Artículo 138. Nulidad y restablecimiento del derecho. Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior.” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones respecto de la regulación contable pública

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Plan General de Contabilidad Pública, señala principios de contabilidad pública que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, dentro de los cuales se establecen los siguientes:

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

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

optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, el citado Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 149, señala lo siguiente:

“149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. (...)”.

Del mismo modo, en las normas dispuestas como anexo de Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificó el anexo dispuesto por la CGN en la Resolución N° 533 de 2015 con la cual se expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el Capítulo IV. INGRESOS, numeral 1.2.1, que hace referencia al reconocimiento de ingresos sin contraprestación por concepto de impuestos, donde señala que “La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Los actos administrativos de carácter particular, es decir, aquellos cuya decisión solo incumbe a una determinada persona, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 88 de la Ley N° 1437 de 2011, mediante la cual se expidió el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Ahora bien, la firmeza de los actos administrativos es requisito imprescindible para que sea ejecutado por la autoridad competente. Dicha firmeza se logra cuando no existe recurso pendiente de resolver por parte de la entidad que emite el respectivo acto o cuando vencido los términos para ello no se hizo uso de ningún medio de defensa distinto, es decir, cuando contra el acto ya no procede ninguno de los recursos (reposición y/o apelación) a que hace referencia el Artículo 74 de la citada Ley.

Se debe tener en cuenta que toda persona, incluida una entidad pública, que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, puede solicitar la declaratoria de nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho y; también puede pedir que se le repare el daño, tal como lo establece el Artículo 138 del CPACA.

Los actos administrativos cuando son suspendidos por la autoridad competente no pueden ejecutarse hasta tanto se resuelva definitivamente su legalidad o se levante dicha medida cautelar; sin embargo, tales actos continuarán estando vigentes, tal como lo dispone el Artículo 88 del CPACA.

Con fundamento en lo anterior, los registros contables en las entidades en cuestión, debe ser el siguiente:

1. Cuando se emite el acto oficial

En el caso de la entidad que emite el acto administrativo, para reconocer el derecho se requiere que previamente el acto administrativo que ordena el pago adquiera firmeza, razón por la cual deberá registrar inicialmente el posible derecho en cuentas de orden contingentes en la fecha de la expedición del mismo, mediante un débito a la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

En tanto que la entidad afectada con la decisión, cuando sea notificada del acto administrativo en su contra, debe registrar la responsabilidad contingente, registrando un crédito en la subcuenta 912005-Obligaciones fiscales de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Ahora bien, dado que se tiene el derecho a presentar recursos ante la entidad que emitió el acto administrativo, la entidad afectada deberá aplicar el juicio profesional para establecer el riesgo en su contra. Si se determina que la contingencia es probable, se debe reconocer el pasivo estimado, mediante un débito a la subcuenta 531402-Obligaciones potenciales, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271006- Obligaciones potenciales, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas. La evaluación del riesgo se debe establecer mediante la aplicación de un método de reconocido valor técnico sustentado en el juicio profesional.

2. Cuando el acto oficial adquiere firmeza

Para la entidad que emite el acto administrativo, cuando estos quedan en firme constituyen instrumentos generadores de ingresos para la entidad, configurando derechos, en este caso por contribuciones que deben reconocerse como activos, para lo cual debita la subcuenta que corresponda a la naturaleza de cobro liquidado, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. En el mismo momento se procede a reversar las cuentas de orden, preservando así la cronología estipulada en el principio de Registro. Este comportamiento debe observarse aun cuando las dos circunstancias ocurran dentro de un mismo mes, a efecto de garantizar la integridad y trazabilidad del proceso contable.

Con independencia que se inicie un proceso por la vía contenciosa administrativa en procura de lograr la nulidad y el restablecimiento del derecho, una vez el acto administrativo adquiera firmeza surge una obligación cierta en contra de la entidad afectada); por tanto, la empresa deberá reclasificar el pasivo estimado inicialmente reconocido mediante un crédito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza de la obligación de la cuenta 2440-Impuestos, contribuciones y tasas por pagar.

3. Cuando el Tribunal Administrativo correspondiente acepte la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

Independientemente que el Tribunal correspondiente haya aceptado la demanda de la entidad en procura de obtener la nulidad del acto administrativo expedido en su contra, se debe tener en cuenta que este se presume legal mientras no haya sido anulado por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo (Art. 88, Ley 1437 de 2011), razón por la cual, tanto la entidad deudora como la acreedora, deben mantener el registro del activo y del pasivo a su cargo, a sabiendas que el mismo no podrá ejecutarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre su legalidad o se levante dicha medida cautelar.

Frente a esta situación, la entidad que emitió el acto administrativo deberá revisar el reconocimiento de derechos e ingresos por concepto de intereses de mora, por cuanto el mismo se encuentra sometido a una situación de incertidumbre, lo que obliga a atender el principio de prudencia.

Al respecto, es pertinente considerar que si las normas legales que regulan el cobro de derechos establecen la obligación de cobrar derechos por concepto de intereses de mora, no le es dable a la entidad contable pública obligada al pago a desconocer su causación y tampoco la entidad beneficiaria a hacer excepciones o modificaciones basadas en apreciaciones subjetivas, lo que exige a esta última a reconocer derechos como activos contingentes en cuentas de orden deudoras mientras se surte el proceso jurídico

correspondiente; una vez conocida la determinación del tribunal administrativo, si se confirma la validez del acto emitido, la entidad acreedora debe proceder a cancelar las cuentas de orden y paralelamente reconocer el activo representado en el derecho al cobro.

En el mismo sentido, la entidad afectada con la decisión, en este caso el Fondo Adaptación, deberá evaluar si frente a la liquidación de intereses moratorios tiene a su cargo una obligación probable caso en que reconocerá un pasivo si de la evaluación pertinente se concluye que la probabilidad del pago futuro sea más alta que la probabilidad de que ello no ocurra. Si ello no es así, podrá registrar las obligaciones como pasivos contingentes en cuentas de orden acreedoras.

4. Cuando el tribunal administrativo anula el acto administrativo.

En caso que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo ordene la anulación del acto administrativo, la Corporación deberá dar de baja el activo registrado y, como consecuencia de ello, revertir el ingreso inicialmente reconocido si la decisión se conoce en el periodo en curso o afectar el patrimonio mediante un débito en la subcuenta 320801 Capital fiscal de la cuenta 3208 capital fiscal, si esa determinación se produce en un periodo contable posterior.

En tanto que la entidad favorecida con la determinación deberá dar de baja el pasivo reconocido inicialmente y, como contrapartida revertirá el gasto registrado previamente, si la decisión se conoce en la misma vigencia, o reconocerá un ingreso en la subcuenta 481008 Recuperaciones de la cuenta 4810 extraordinarios, si la decisión se conoce en periodos siguientes.

Por último se precisa que las instrucciones impartidas en estas conclusiones se emiten con fundamento en la regulación contable vigente hasta el 31 de diciembre de 2017; a partir del 1º de enero de 2018 deberán atenderse los criterios previstos en el Marco normativo anexo a la Resolución Nº 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas dispuestas como anexo a la Resolución Nº 533 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000106311 del 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros activos
	SUBTEMAS	Diferencia existente entre un pago anticipado, un anticipo y recursos entregados en administración

Doctora:
MÓNICA REYES HERRERA
Contratista - Banca Multilateral
Grupo de Contabilidad
Subdirección Financiera
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 29 de agosto de 2017, radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20175500039522, en la que señala que ante las incertidumbres que se tienen, especialmente cuando se entregan recursos de manera anticipada a agentes cooperantes como el caso de FONADE, solicita concepto sobre las diferencias que existen entre un anticipo, un pago anticipado y recursos entregados en administración.

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

CONSIDERACIONES:

1. CONSIDERACIONES DE CARÁCTER LEGAL Y TRIBUTARIO

El artículo 40 de la Ley 80 de 1993, establece:

“Artículo 40º.- Del Contenido del Contrato Estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta Ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

(...)

Parágrafo. - En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Para asegurar su uso adecuado de los recursos entregados a los contratistas en concepto de anticipo en algunos contratos, el Artículo 91 de la Ley 1474 de 2011, “Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública”, prevé lo siguiente:

“Artículo 91. Anticipos. En los contratos de obra, concesión, salud, o los que se realicen por licitación pública, el contratista deberá constituir una fiducia o un patrimonio autónomo irrevocable para el manejo de los recursos que reciba a título de anticipo, con el fin de garantizar que dichos recursos se apliquen exclusivamente a la ejecución del contrato correspondiente, salvo que el contrato sea de menor o mínima cuantía.

El costo de la comisión fiduciaria será cubierto directamente por el contratista.”
(Subrayado fuera de texto)

Igualmente, los artículos 118 y 119 del Decreto N° 1510 de 2013, incorporados en el Decreto Único Reglamentario de 2015 en los artículos 2.2.1.2.3.1.10. y 2.2.1.2.3.1.11., establecen lo siguiente:

“Artículo 2.2.1.2.3.1.10. Suficiencia de la garantía de buen manejo y correcta inversión del anticipo. La Garantía de buen manejo y correcta inversión del anticipo debe estar vigente hasta la liquidación del contrato o hasta la amortización del anticipo, de acuerdo con lo que determine la Entidad Estatal. El valor de esta garantía debe ser el ciento por ciento (100%) de la suma establecida como anticipo, ya sea este en dinero o en especie.

Artículo 2.2.1.2.3.1.11. Suficiencia de la garantía de pago anticipado. La garantía de pago anticipado debe estar vigente hasta la liquidación del contrato o hasta que la Entidad Estatal verifique el cumplimiento de todas las actividades o la entrega de todos los bienes o servicios asociados al pago anticipado, de acuerdo con lo que determine la Entidad Estatal. El valor de esta garantía debe ser el ciento por ciento (100%) del monto pagado de forma anticipada, ya sea este en dinero o en especie.”

Sobre la naturaleza jurídica del anticipo, resulta ilustrativa la distinción que realiza el Honorable Consejo de Estado mediante Sentencia 13436 de junio 22 de 2001, Sección Tercera, la cual señala:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. La más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato; de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.”

En la práctica contractual administrativa con fundamento en la ley, lo usual es que la entidad pública contratante le entregue al contratista un porcentaje del valor del contrato, a título de anticipo, el cual habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales en que debe incurrir el contratista para la iniciación de la ejecución del objeto contratado. De ahí que se sostenga que es la forma de facilitarle al contratista la financiación de los bienes, servicios u obras que se le han encargado con ocasión de la celebración del contrato. Se convierte así este pago en un factor económico determinante para impulsar la ejecución del contrato.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Consejo de Estado, en Sentencia del 13 de septiembre de 1999, Expediente N° 10607, relacionado con el anticipo, expresó:

“(…) no puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”. (Subrayado fuera de texto)

También, el Consejo de Estado -Sala Sección Tercera-, mediante en Sentencia 253082 del 13 de julio de 2000, expediente número 12513, señala:

“(…) El anticipo es pacto en el contrato regulado por la ley, que proviene de la autonomía de la voluntad, que genera obligaciones y derechos recíprocos entre las partes, en momentos diferentes.

En una primera instancia es obligación del contratante y derecho del contratista, de entregar y recibir – previa constitución de la garantía -, respectivamente, una suma determinada de dinero, con cargo a los recursos del contrato, con el objeto financiar al contratista en las prestaciones a su cargo (adquisición de bienes, servicios, obras, etc.).

En segunda instancia el anticipo, en su resultado, constituye una obligación del contratista y un derecho del contratante, en los siguientes aspectos:

- De inversión en los objetos determinados en el contrato y de pago por amortización, por parte del contratista.
- De recibir, por amortización, y/o hacer efectiva la garantía de anticipo, o de cumplimiento, según el Estatuto de Contratación vigente, por parte del contratante, por hechos del contratista que impliquen mal manejo o incorrecta inversión de los dineros de propiedad pública.

Las partes contratantes, acuerdan además en el contrato, las condiciones de efectividad, la proporción con el valor del contrato, la oportunidad en que debe entregarse, la vigilancia Estatal sobre las sumas y las amortizaciones. (...) (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en Sentencia 253322 del 22 de junio de 2001, expediente número 13436, la Sala Sección Tercera del Consejo de Estado, indica:

En estas condiciones, si el anticipo se entrega al contratista antes o simultáneamente con la iniciación del contrato, esto es, cuando aún el contratista no ha prestado el servicio, ejecutado la obra o entregado los bienes y precisamente espera dicha suma para iniciarlo y la fecha de ese pago marca la pauta para el cómputo del término del contrato, el pago de la suma de dinero que las partes convengan a ese título se hace en calidad de préstamo.

Esto significa que las sumas entregadas como anticipo son de la entidad pública y esa es la razón por la cual se solicita al contratista que garantice su inversión y manejo y se amortice con los pagos posteriores que se facturen durante la ejecución del contrato. (...) (Subraya la Sala)

También, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en Concepto 2003554 del 4 de octubre de 2006, expediente número 1773, señala:

“(...) En la jurisprudencia y la doctrina es claro que como el pago es uno de los modos de extinguir las obligaciones, cuando la entidad estatal contratante pacta entregar al

contratista recursos a título de pago anticipado, ingresan al patrimonio de éste, pudiendo en consecuencia disponer de ellos como propietario, sin restricciones. Por el contrario, cuando los recursos afectos al contrato se entregan al contratista a título de anticipo, se entiende que se trata de un mecanismo de financiación, de modo que siguen siendo dineros públicos que requieren de garantías y reglas para su manejo e inversión. (...) (Subrayado fuera de texto)

Frente a la interpretación de lo pactado en convenios o contratos interadministrativos, en el contexto del modelo de Gerencia integral de proyectos, en particular, sobre la definición y alcance de tal modelo y la titularidad de los rendimientos financieros, entre otros aspectos, el Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, manifestó:

“(...) Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, FONADE ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, la DIAN también se ha pronunciado al respecto en el Concepto Unificado del IVA 0001 de 2003, numeral 1.2.3. “Causación en los anticipos”, páginas 243-244, donde diferencia los anticipos de los pagos anticipados, señalando lo siguiente:

“En caso de existir anticipos, es necesario distinguir el anticipo que no constituye pago del que sí lo es. Respecto del anticipo que no tiene la naturaleza jurídica del pago, no causa el impuesto sobre las ventas. Cuando existen anticipos que asumen desde un comienzo la naturaleza de pago, se causa el impuesto sobre las ventas.”

De acuerdo con lo preceptuado en el Artículo 429 del Estatuto Tributario, se considera que el anticipo realizado a título de pago satisface parte de la prestación de lo debido en los términos del artículo 1626 del Código Civil, no siendo un anticipo para gastos sino un

pago parcial anticipado causándose en consecuencia el IVA, que dependiendo de las circunstancias, puede ser objeto de retención en la fuente

Por constituir el anticipo un mecanismo de financiamiento no hay obligación de expedir factura en relación con él; la factura se expedirá respecto de la operación o contrato en virtud del cual se efectúa el pago por anticipado. «Existe obligación de expedir factura por cada operación de venta o de prestación de servicios que se realice» (Subrayado del texto original).

(...)

En este orden de ideas al constituir el anticipo una entrega a buena cuenta, no requiere de factura. (...). En este caso habrá lugar a la expedición de cualquier otro documento en el que conste el hecho. La factura se expedirá sólo para soportar la operación que sirve de base para determinar el anticipo.

Por lo tanto se ha definido que sobre el anticipo no se genera impuesto sobre las ventas, por lo cual mal se podría facturar y aún más, incluyéndole dicho impuesto.

Si hablamos de anticipo, ciertamente nos referimos a un futuro pago, es decir, se trata de un adelanto respecto de un pago que no se ha causado, puesto que no ha surgido la obligación de cancelar una deuda: es un abono a buena cuenta de un pago futuro.

De donde inferimos que, sobre anticipos no se causa la retención en la fuente, tampoco se causa sobre ellos el impuesto sobre las ventas; una y otra actuación tributaria, tendrán lugar cuando se realice el pago mismo o su causación contable". (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, en el concepto N° 015808 del 17 de marzo de 2005, el cual hace referencia a si los convenios de cooperación que se suscriben con el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo PNUD, cuyo objeto sea el manejo de recursos financieros son considerados como convenios de cooperación y asistencia técnica internacional, en los términos del Decreto 2166 del 7 de julio de 2004, la DIAN señala que según lo indicó el Departamento Nacional de Planeación en respuesta a un requerimiento presentado por la primera, precisó lo siguiente:

"En torno a la administración de recursos debe aclararse que ella no constituye un tipo contractual previsto en nuestra legislación, en realidad se trata de una actividad que tiene por objeto el manejo de dichos recursos, mediante la realización de inversiones temporales, la realización de pagos, etc. (...)

Por tanto, no es posible calificar o clasificar a priori, qué tipos de contratos son de administración de recursos. Tan solo es posible determinar tal característica, consultando el objeto contractual y la naturaleza de las obligaciones derivadas del mismo."

Así mismo se precisa el DNP en la respuesta antes citada, que "Como elementos característicos que pueden ser tenidos en cuenta para determinar si un contrato tiene por objeto la administración de recursos, podría citarse, entre otros, la realización por una parte del contratista de una determinada gestión por cuenta y riesgo de la entidad pública contratante; la realización de una labor o tarea bajo la subordinación de la parte contratante, es decir, en ausencia de autonomía por parte del contratista para determinar las condiciones de ejecución del contrato; (...)." (Subrayados fuera de texto)

En el citado concepto N° 015808 del 17 de marzo de 2005, la DIAN concluye lo siguiente:

"(...) Así, en tratándose del manejo de recursos, entendidos estos como contratos de administración o mandato en los términos de los códigos civil y comercial, mediante el cual se impone manejar los recursos financieros entregados por las distintas entidades, en los términos por estas indicados, estamos frente a la figura típica de un contrato de mandato, contenido en el artículo 2142 del Código Civil y 1262 del Código de Comercio, por lo que debe tenerse en cuenta lo esbozado recientemente por este despacho mediante oficio 86420 de diciembre 7 de 2004 del cual se anexa copia, y que establece que en este tipo de contratos es la calidad del mandante y no la del mandatario la que determina los efectos jurídicos de los contratos ejecutados".

2. CONSIDERACIONES CON RESPECTO AL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Los anticipos que una entidad contable pública entrega o recibe, según el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, se clasifican en las cuentas 1420 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y 2450 AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS respectivamente, que el citado catálogo las describe así:

"1420 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización. (...)"

2450 AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros. (..)(Subrayados fuera de texto)

Para el reconocimiento de la entrega o recibo de recursos en administración, el citado Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente describe las cuentas 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, respectivamente, así:

1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)

2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración”. (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, para el reconocimiento del pago anticipado para la compra de bienes y servicios, lo mismo para el recaudo de esos pagos, si se trata de una entidad contable pública la que vende los bienes o los servicios, el citado Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente describe las cuentas 1905 BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y 2910 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, así:

“1905 BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

2910 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos

en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios. (...)”(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para los efectos de los procedimientos contables de los recursos mediante los cuales se realizan anticipos, pagos anticipados o que se entregan en administración, deben seguirse los siguientes lineamientos:

1. Entrega de recursos a título de “Anticipo”

De conformidad con lo señalado tanto por el Consejo de Estado, los elementos que caracterizan un “anticipo” como pacto contractual regulado por la ley, proveniente de la autonomía de la voluntad, que genera obligaciones y derechos recíprocos entre las partes, en momentos diferentes, entre otros, son los siguientes:

- a). Es obligación del contratante y derecho del contratista, de entregar y recibir, respectivamente, previa constitución de la garantía, una suma determinada de dinero a título de préstamo con cargo a los recursos del contrato, con el objeto financiarle al contratista las prestaciones a su cargo (adquisición de bienes, servicios, obras, entre otras).
- b). El contratista tiene la obligación de invertir los recursos en los objetos determinados en el contrato, por su cuenta y riesgo.
- c). La entidad contratante tiene derecho a recibir, por amortización, y/o hacer efectiva la garantía de anticipo, o de cumplimiento, según el Estatuto de Contratación vigente, por hechos del contratista que impliquen mal manejo o incorrecta inversión de los dineros de propiedad pública
- d). El contratista no asume el control sobre los recursos recibidos y los rendimientos financieros que éstos generan le pertenecen a la entidad contratante.
- e). Al contratista se le imponen reglas específicas para el adecuado manejo y utilización de los recursos entregados.
- f). Cuando se pacta la entrega de recursos a título de anticipo, las partes contratantes también acuerdan las condiciones de efectividad, la proporción con el valor del contrato, la oportunidad en que debe entregarse, la vigilancia Estatal sobre las sumas y las amortizaciones

Como consecuencia de lo señalado anteriormente, para efectos contables, cuando se trate de la entrega anticipada de recursos a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios a título de “anticipo”, la entidad debe reconocerlos en la subcuenta que corresponda a su naturaleza, de la cuenta 1420 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Si por el contrario, una entidad pública es la receptora de recursos que se le entregan a título de anticipo, que se han pactado en desarrollo de convenios, acuerdos y contratos de ventas o para el desarrollo de proyectos específicos, el recaudo se debe registrar en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del recurso obtenido, de la cuenta 2450 AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

2. Entrega de recursos a título de “Pago anticipado”

Teniendo en cuenta lo indicado en las consideraciones, en especial lo señalado por el Consejo de Estado en relación a un “pago anticipado”, se concluye que los elementos que lo caracterizan son, entre otros, los siguientes:

- a). El pago anticipado es uno de los modos de extinguir las obligaciones, el cual corresponde a la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución sucesiva, que por tanto ingresa al patrimonio del contratista, adquiere la titularidad o el control sobre los recursos, pudiendo disponer de estos como propietario sin ningún tipo de restricción; por tanto, los rendimientos financieros que éstos generan le pertenecen.
- b). Cuando una entidad contratista recibe recursos a título de pago anticipado, lo hace en calidad de principal, lo que significa que no se encuentra inmersa en una relación de agencia o contrato de mandato.
- c). la ejecución de los recursos se realiza por cuenta y riesgo del contratista, quien está obligado a entregar bienes o servicios a la entidad contratante como contraprestación

Para efectos del reconocimiento contable, cuando en desarrollo de su cometido estatal una entidad contable pública entrega sumas de dinero en calidad de pago anticipado por la adquisición de bienes y servicios, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, su reconocimiento se debe efectuar en la subcuenta que corresponda a su naturaleza de la cuenta 1905 BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, si en desarrollo de su cometido una entidad contable pública recibe recursos a título de pago por anticipado por la venta de bienes o la prestación de servicios, cuyo suministro se realiza por cuenta y riesgo propio, el registro en el momento del recaudo se debe efectuar en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del recurso recibido de la cuenta 2910 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Alternamente se recomienda consultar el concepto de la DIAN referenciado en el acápite de las CONSIDERACIONES de este pronunciamiento, a efectos que la entidad pueda vislumbrar la interpretación que sobre las anteriores modalidades de manejo de recursos financieros, hace la autoridad tributaria.

3. Entrega de recursos en administración

Como elementos característicos que pueden ser tenidos en cuenta para determinar si un contrato tiene por objeto la administración de recursos, podría citarse, entre otros:

- a). La entidad que entrega de los recursos mantiene el control sobre los mismos; por tanto, los rendimientos financieros serán ingresos para esta, con independencia que decida cederlos a la entidad mandataria como retribución por la gestión realizada.
- b). La entidad que recibe los recursos (Mandataria o agente) los destina al cumplimiento de actividades realizadas por cuenta y riesgo de la entidad que los entrega (Mandante o principal); lo cual significa que las erogaciones o transacciones realizadas por el contratista (Agente o mandatario) atienden exclusivamente el cometido a cargo de la entidad que hace las veces de entidad principal o mandante;
- c). La entidad contratista (Agente o mandatario) realiza una determinada gestión por cuenta y riesgo de la entidad pública contratante, lo cual significa que las erogaciones o transacciones atienden exclusivamente el cometido a cargo de la entidad que hace las veces de entidad principal o mandante;
- d). Las labores o actividades que realiza la entidad contratista (Mandataria o agente) se realizan bajo la subordinación de la parte contratante; es decir, en ausencia de autonomía por parte del contratista para determinar las condiciones de ejecución del contrato por cuenta atiende las instrucciones de la entidad contratante o de quien hace la entrega de los dineros;
- e) En este tipo de transacciones, para la entrega de los recursos no se requiere de factura y no procede liquidación de ningún tipo de retenciones o descuentos que deba asumir la entidad receptora (Agente o mandataria)

En este caso, la entidad que cede o entrega recursos (entidad principal) debe reconocer el derecho sobre los recursos entregados mediante un débito en la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos trasladados.

En tanto que la entidad receptora (agente o mandataria), encargada de la de una determinada gestión por cuenta y riesgo de la entidad pública contratante o; de la realización de una labor o tarea bajo la subordinación de la parte contratante, es decir, en ausencia de autonomía por parte del contratista para determinar las condiciones de ejecución del contrato, al recibir los recursos reconoce tal evento mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En administración de la Cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000106451 DEL 30-11 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas de orden
	SUBTEMAS	Reclasificación a cuentas de orden de saldos pendientes de cobro por concepto de fallos de responsabilidad fiscal emitidos por la Contraloría General de la República

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobras Cuentas de orden
	SUBTEMAS	Reclasificación a cuentas de orden de saldos pendientes de cobro por concepto de fallos de responsabilidad fiscal emitidos por la Contraloría General de la República

Doctor
YESID CORREA TORRES
Subdirector Financiero
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500042632 de fecha 27 de septiembre de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el registro contable de los derechos reconocidos en el sistema de información financiera del Departamento Nacional de Planeación DNP como resultado de un fallo con responsabilidad fiscal emitido por la Contraloría General de la República, entidad que oficio No, 20166630524442, del 12 de octubre de 2016, informa que el proceso de cobro coactivo No. J-1251 que adelanta esa entidad no ha prescrito por cuanto el término para opere ese fenómeno jurídico fue interrumpido y que se estima que probablemente será posible cobrar parte del mismo mediante el remate de bienes embargados a los implicados en el fallo respectivo.

Para tal efecto se presentan las siguientes inquietudes:

- 1 ¿Por tratarse de Responsabilidades Fiscales, la CGN tiene un lineamiento puntual para la reclasificación a cuentas de orden?
2. ¿Cuál es el manejo, en el cumplimiento de convergencia para saldos iniciales, las contingencias de las cifras que, aunque representativas se tiene indicio de deterioro, frente al bajo porcentaje de recuperación?

CONSIDERACIONES

1. Fundamentos legales para la depuración de partidas que conforman el debido cobrar a cargo de las entidades nacionales

El Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, prescribe:

“Que se hace entonces necesario expedir la reglamentación del parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015 en aras de castigar la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación” (...) (Subrayados fuera del texto)

ARTÍCULO 2.5.6.1. Objeto. El presente Decreto reglamenta la forma en la que las entidades públicas del orden nacional, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial.

ARTÍCULO 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.

ARTÍCULO 2.5.6.3. Cartera de imposible recaudo y causales para la depuración de cartera.- No obstante las gestiones efectuadas para el cobro, se considera que existe cartera de imposible recaudo para efectos del presente Título, la cual podrá ser depurada y castigada siempre que se cumpla alguna de las siguientes causales: a. Prescripción. b. Caducidad de la acción. c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen. d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro. e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

ARTÍCULO 2.5.6.4. Actuación administrativa. Los representantes legales de las entidades públicas señaladas en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, declararán mediante acto administrativo el cumplimiento de alguna o algunas de las causales señaladas en el artículo anterior, con base en un informe detallado de la causal o las causales por las cuales se depura, previa recomendación del Comité de Cartera que exista en la entidad o el que para el efecto se constituya.

ARTÍCULO 2.5.6.5. Constitución del Comité de Cartera. En el caso que no exista Comité de Cartera, el representante legal de cada" entidad señalada en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, lo constituirá y reglamentará internamente mediante acto administrativo, el cual estará integrado como mínimo por cinco (5) servidores públicos, quienes tendrán voz y voto, tres de los cuales desempeñaran los siguientes cargos: a. Secretario General, quien haga sus veces o su delegado, quien lo presidirá. b. Jefe del Área Financiera o quien haga sus veces. c. Jefe del área que tenga delegada la función de cobro de cartera. (...)

ARTÍCULO 2.5.6.6 Competencia y responsabilidad. La responsabilidad y competencia para realizar la depuración, el castigo de los valores y la exclusión de la gestión de los valores contables de cartera recae en el representante legal de cada entidad, quien para tal fin proferirá el acto administrativo que corresponda, previa recomendación del Comité de Cartera. (...)

Por su parte, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por Contaduría General de la Nación, mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, señala:

“Artículo 1°. Adóptese el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible. (...)

1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.(...)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

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

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

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

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público”. (Subrayados fuera del texto)

Asimismo, la Resolución Nº 193 del 05 de mayo de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, determina:

ARTÍCULO 1° Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedara como se indica en el anexo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan. (...)

ARTÍCULO 6°. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1° de enero de 2018. (Subrayados fuera del texto) (...)

3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de

relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

- Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

De otro lado, los lineamientos para el reconocimiento, medición, actualización y revelación de los eventos relacionados con las responsabilidades fiscales, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública recedente, se encuentran establecidos en Título I, Capítulo X, “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales”.

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable dispuesto por la CGN para entidades de gobierno

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 señala lo siguiente en relación con el principio de Esencia sobre la forma:

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

A su vez, los numerales 6.1.1. y 6.1.5. del Marco Conceptual previsto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establecen la definición activos y gastos, así:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros... (...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo... (...) (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1.1.2 del instructivo 002 de 2015, para establecer los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 de los derechos que deben clasificarse como cuentas por cobrar, la entidad deberá:

“De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones

sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos, las multas, las tasas y las transferencias.

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

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

- a) Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2016. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas cuentas pueden corresponder al grupo Deudores, exceptuando los préstamos por cobrar, así como al grupo Rentas por Cobrar.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones asociadas a estas cuentas por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c) Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.
- d) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1 ¿Por tratarse de Responsabilidades Fiscales, la CGN tiene un lineamiento puntual para la reclasificación a cuentas de orden?

Los lineamientos para el reconocimiento, medición, actualización y revelación de los eventos relacionados con las responsabilidades fiscales, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública recedente, se encuentra establecidos en Título I, Capítulo X,

“Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales”.

La reclasificación a cuentas de orden de partidas que afectan la situación financiera que no representen derechos ciertos para la entidad ya sea porque no es posible hacerlas efectivas mediante la jurisdicción coactiva o porque, por ejemplo, operó alguna causal relacionada con su extinción o que no exista probabilidad de flujo hacia la entidad, debe responder al resultado de la evaluación del caso y la aplicación de políticas contables adoptadas por la entidad de conformidad con lo establecido en el numeral 3.2 del anexo dispuesto por la CGN mediante Resolución N° 357 de 2008, tal como se indica a continuación:

1.1. Fundamentos legales para la depuración de partidas que conforman el debido cobrar a cargo de las entidades nacionales

Las entidades públicas de gobierno del orden nacional deberán atenerse a lo preceptuado en el Decreto 445 de 2017, en lo relacionado con la depuración de la cartera, en cuanto estén contempladas en su ámbito de aplicación. Para los efectos de la depuración de los demás cifras y datos contenidos en sus Estados contables, deberán acogerse a lo estipulado en la Resolución N° 357 de 2008, si la actuación se cumple antes del 31 de diciembre de 2017 o la Resolución N° 193 de 2016, a partir del 1º de enero de 2018.

Lo anterior con independencia del alcance que tienen tanto la Resolución 357 de 2008 emanada de la Contaduría General de la Nación como el Decreto 445 de 2017, dado que este último solo tiene en cuenta la depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, en tanto que el Numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución mencionada versa sobre la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables de todas las entidades contables públicas.

En cumplimiento de lo preceptuado en el Decreto 445 de 2017, las entidades nacionales deberán constituir el Comité de cartera, el cual sesionará en forma independiente del Comité de sostenibilidad contable, dentro de los parámetros establecidos en esa norma.

1.2. Depuración contable en aplicación del Régimen de Contabilidad Precedente

Los saldos de cartera no deben retirarse de los activos de la entidad si la dependencia u órgano encargado de adelantar la gestión de cobro considera que es probable que en el futuro se logre el recaudo total o parcial de los derechos reconocidos previamente.

Ahora bien, si se demuestra fehacientemente la imposibilidad de efectuar el cobro de los saldos de cartera, el representante legal del DNP deberá declarar mediante acto administrativo el cumplimiento de alguna o algunas de las causales señaladas en el párrafo anterior, ordenará la depuración con base en el informe detallado de la causal o las causales por las cuales se depura, previa recomendación del Comité de Cartera que exista en la entidad o el que para el efecto se constituya.

De conformidad con lo señalado por el Artículo 2.5.6.3. del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, al cual se adicionó lo dispuesto en el Decreto 445 de 2017, el DNP puede ordenar el retiro de las partidas que conforman del debido cobrar si encuentra que se presenta alguna de las siguientes causales: a. Prescripción. b. Caducidad de la acción. c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen. d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro. e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

Las determinaciones en materia de depuración también pueden justificarse en aplicación de lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo de la Resolución N° 357 de 2008.

El procedimiento administrativo a desarrollar es el previsto en el Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015 o Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público.

2. ¿Cuál es el manejo, en el cumplimiento del proceso de convergencia al nuevo Marco normativo contable y para la determinación de los saldos iniciales, en lo que hace referencia a partidas por concepto de derechos que, aunque son representativas, se tiene indicio de deterioro, frente al bajo porcentaje de recuperación?

Sobre aquellos casos en los cuales no haya sido viable la depuración de que trata el punto anterior, deberá estarse a lo dispuesto en el nuevo Marco normativo, el cual señala que las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espera a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Por tanto, para establecer los saldos de las cuentas por cobrar bajo el nuevo Marco normativo, originadas en responsabilidades fiscales en firme a 1º de enero de 2018, en atención a lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015, la entidad deberá:

a) Medirlas por el saldo a 31 de diciembre de 2017.

- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2017 por concepto de provisiones asociadas a estas cuentas por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c) Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro para este tipo de saldos pendientes de cobro, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del responsable fiscal o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares.
- d) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

3. Depuración en aplicación del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno

Los saldos de cartera no deben retirarse de los activos de la entidad si el órgano o área responsable de adelantar la gestión de cobro considera que en el futuro existe la probabilidad que se produzca el recaudo total o parcial del derecho objeto de evaluación.

Igualmente, de conformidad con lo señalado por el Artículo 2.5.6.3. del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, al cual se adicionó lo dispuesto en el Decreto 445 de 2017, el DNP puede ordenar el retiro de las partidas que conforman el debido cobrar si encuentra que se presenta alguna de las siguientes causales: a. Prescripción. b. Caducidad de la acción. c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen. d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro. e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

Para adelantar la depuración, el representante legal del DNP deberá seguir el procedimiento señalado en el Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015 o Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público; actividades que también tienen respaldo en lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo de la Resolución N° 193 de 2016.

Ahora bien, cuando la depuración se adelante en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, a partir del 1º de enero de 2018, la entidad cancelará el valor en libros de la cuenta por cobrar y reconocerá un gasto en el periodo, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000106951 DEL 04-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Propiedades, planta y equipo Gastos Cuentas por pagar Patrimonio Institucional Cuentas de orden deudoras
	SUBTEMAS	Reconocimiento de equipos de laboratorio para el tratamiento de agua, adquiridos con recursos de regalías y entregado en comodato a Municipios.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras Patrimonio de las Empresas
	SUBTEMAS	Reconocimiento de equipos de laboratorio para el tratamiento de agua, adquiridos con recursos de regalías y entregado en comodato a Municipios, sobre los cuales se omitió su reconocimiento en el momento de la adquisición.

Doctor

JHON JAIRO SANCHEZ ESCOBAR

Gerente

Empresa Departamental de Acueducto y Alcantarillado y Aseo del Tolima (EDAT) E.S.P

Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047452 del 24 de octubre de 2017 en la cual manifiesta que la Empresa es la responsable de la ejecución de un proyecto de inversión financiado con recursos del Sistema General de Regalías SGR, para mejoramiento del proceso de control de calidad de agua para el consumo humano, mediante la dotación y fortalecimiento de los laboratorios de 40 municipios, proyecto en el cual la Gobernación es la responsable de la contratación de la interventoría.

Señala además que la EDAT S.A E.S.P, “al asumir la responsabilidad de la ejecución del proyecto, inició el proceso de contratación dando como resultado el contrato No. 119 del 23 de junio de 2015 cuyo objeto es: “MEJORAMIENTO DEL PROCESO DEL CONTROL DE CALIDAD DE AGUA PARA CONSUMO HUMANO MEDIANTE LA DOTACION Y FORTALECIMIENTO DE LOS LABORATORIOS DE LAS PLANTAS DE TRATAMIENTO DE AGUA POTABLE DE 40 MUNICIPIOS DEL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA”, en el cual se suministraron equipos de laboratorio a 44 plantas de tratamiento de agua potable de 40 municipios del Departamento, la entidad celebró Contratos de Comodato suscrito entre los municipios beneficiarios por un plazo de 8 años y al cual se le realiza la respectiva supervisión.”

a.

Bajo el anterior contexto, solicita concepto frente a la administración de los bienes entregados a los municipios, si deben ser registrados como activo de la EDAT SA E.S.P, o la administración de los bienes corresponde a los municipios, en razón a que en el acuerdo no se estipuló a quien corresponde propiedad de estos bienes.

CONSIDERACIONES

1. SOBRE EL RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS ADQUIRIDOS CON RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALIAS

La doctrina contable pública para el manejo contable de los recursos de regalías y sobre los bienes adquiridos en la ejecución de proyectos, ha expedido varios conceptos, entre ellos el radicado No. 20141300009131, dirigido a Doctor José Leoncio Álvarez López, Contador Público, relacionado con convenios interadministrativos celebrados entre la entidad territorial y Empresas de Servicios Públicos domiciliarios E.S.P.D., el cual en las conclusiones señalo lo siguiente:

“(…) el reconocimiento de los hechos derivados de la administración de recursos recibidos para la ejecución de contratos o convenios celebrados entre entidades públicas, deberá atenderse a las características cualitativas de la información contable pública de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, con el objeto de producir una información contable razonable y verificable que permita reflejar la gestión, el uso y el control de los recursos públicos, durante la vigencia del proyecto.

Las entidades territoriales, como son los Departamentos, Municipios o Distritos especiales reciben del Gobierno Nacional recursos del Sistema General de participaciones- Participación de propósito general, así como del Sistema General de Regalías, los cuales de acuerdo con las normas que regulan la distribución, asignación y giro, se realiza en cabeza de los entes territoriales, quienes deberán reconocer contablemente el ingreso respectivo. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, con los recursos recibidos y para dar cumplimiento a los planes de desarrollo aprobados, las entidades territoriales pueden realizar convenios con otras entidades públicas, en donde deberá analizarse si los recursos destinados a la ejecución de los proyectos convenidos son recibidos para coadyuvar al cumplimiento del objeto social de la entidad que los recibe, evento en el cual se contabiliza un ingreso por Transferencia o para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras, caso en el cual se constituyen una obligación.

El procedimiento contable a aplicar en cada uno de los casos, será el siguiente:

1- Recursos entregados a la ESPD para coadyuvar al cumplimiento de su objeto social.

- Recepción de los recursos.

La ESPD incorpora los recursos a su presupuesto y contablemente reconocerá el ingreso mediante un débito en la subcuenta 141314 Otras transferencias, de la cuenta 1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con ocasión del recaudo, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR. - Ejecución de los recursos

El reconocimiento contable de las operaciones relacionadas con la ejecución de los recursos aportados serán registrados por la E. S. P. D. como un gasto o un costos, según la naturaleza de la erogación, o en la cuenta que corresponda del Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, si se trata

de la adquisición o formación de bienes relacionados con propiedades, planta y equipo, con crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS la cual se cancelará con el pago. (Subrayado fuera de texto)

2- Recursos recibidos por la E. 5. P. D. para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras.

- Recepción de los recursos

En presencia de un contrato o convenio interadministrativo con el objeto de administrar recursos para realizar proyectos en donde el Municipio o el Departamento encargan su ejecución a un tercero, para la entidad que recibe los recursos se genera una obligación, la cual deberá registrarse mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuenta que deberá reportarse en el informe de operaciones recíprocas a presentar a la CGN, teniendo en cuenta que la entidad que aporta los recursos registrará un derecho debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución de los recursos

Como en este caso la entidad recibe recursos en administración, con las ejecuciones disminuirá el pasivo constituido, mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN con crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición; en tanto que si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, deberá acreditarse la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, contra la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, evento en el cual si así lo estima necesario, podrá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones de la entidad, a nivel de auxiliares.

Posteriormente, al efectuar el pago, cancelará el pasivo de la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, quedando así compensada la disminución del pasivo mediante el cual se reconocen los recursos recibidos en administración, con el saldo de los recursos líquidos del convenio, por la disminución de los mismos.

Además, durante toda la vida del proyecto, como entidad ejecutora, le corresponderá acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo. Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Cuentas que serán canceladas a la liquidación del convenio o contrato.

Es pertinente señalar que en cualquiera de los casos aquí tratados, deben contabilizarse los descuentos y retenciones de impuestos que puedan derivarse de las transacciones respectivas.

- Bienes formados durante la ejecución del convenio

Con la información relacionada con la ejecución del convenio, presentada por la Empresa de servicios públicos, el Municipio o Departamento disminuirá la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida afectará el gasto o la cuenta de activo que identifique el bien entregado por la ESPD.

En el evento que el bien Propiedad, planta y equipo este destinado para el uso de la ESPD, la entidad territorial reconocerá la entrega del bien afectando el débito en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, con crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La Empresa de Servicios Públicos incorporará el bien, debitando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes, del Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (Subrayado fuera de texto)

SOBRE LOS BIENES ENTREGADOS EN COMODATO, REGIMEN DE CONTABILIDAD PUBLICA PRECEDENTE (Resolución 354 De 2007)

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de

la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

3) Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.

...

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

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

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

- **Doctrina Contable Publica sobre contratos de Comodato**

La CGN expidió el concepto No. 20172000000351 del 05-01-17, dirigido a la doctora Paola Montenegro funcionaria de la Secretaria de Hacienda Departamental del Tolima, el cual en numeral 2.2. de las conclusiones, dispuso lo siguiente:

“2.2. Tratamiento Contable de bienes entregados en comodato y su depreciación, resoluciones 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

2.2.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

Los comodatos celebrados entre entidades de Gobierno y entre entidades de Gobierno y empresas deben ser reconocidos según lo estipulado en los numerales 25 y 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. (...)

2.2.2 Marco Normativos anexos a las Resoluciones 414 De 2014-Empresas no Cotizantes y 533 de 2015-Entidades De Gobierno:

El tratamiento contable de los contratos de comodato, no está desarrollado expresamente dentro de la Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales anexos a estas resoluciones, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a los intervinientes en los contratos de comodato (Comodante y comodatario) a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes entregados en comodato bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente, atendiendo los lineamientos que se señalan a continuación.

Para el efecto, una empresa en calidad de comodante o comodataria controlará los bienes, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, usarlos la mayor parte de su vida económica, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados a dichos bienes.

(...)

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

2.2.2.1. Transferencia sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% o de la porción de un activo entregado al comodatario.

2.2.2.1.1. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

El comodante, debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien traslado. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte el comodatario, debe incorporar mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta el 100% o la porción del activo recibido, de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso, y un crédito en la subcuenta 442807–Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.2. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido un débito en la subcuenta 198604–Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS. Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, disminuirá el saldo de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El comodatario debe incorporar el activo recibido y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002–Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990–OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, la Entidad irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.3. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales. El comodante debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, la diferencia se registra mediante un débito la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

El comodatario, debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

(...)

Por otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“(...)

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

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

(...)

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

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

(...)

El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta **3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**, así:

“Representa el valor de las utilidades o excedentes acumulados de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor de las pérdidas o déficit acumulados no absorbidos.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

4) El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Es pertinente señalar que no es competencia de la CGN suplir los vacíos que puedan existir en la formulación de los contratos o actos jurídicos mediante los cuales se formulan la ejecución de proyectos, los cuales deberán ser suplidos directamente por las partes, tal como ocurre en el caso por usted consultado con respecto a la propiedad de los bienes adquiridos. Por lo tanto, a continuación se desarrollan diferentes alternativas, que

servirán de guía para que una vez subsanen los vacíos jurídicos, se adopte el procedimiento contable que corresponda a la realidad final.

Teniendo en cuenta que los bienes fueron adquiridos en el año 2015, periodo durante el cual año la empresa se encontraba en periodo de transición y la contabilidad se debía llevar para todos los efectos legales bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente y paralelamente bajo el nuevo marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 aplicable a las Empresa no que no cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el procedimiento contable que debió aplicarse, es el siguiente:

- **Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente**

Para el manejo de los recursos provenientes del Sistema General de Regalías SGR mediante convenio para la ejecución de estos recursos, tanto la EDAT E.S.P como la Gobernación, debieron aplicar el procedimiento indicado en el concepto radicado No. 20141300009131, expuesto en las consideraciones.

Por consiguiente, con relación a la contabilización de los equipos para tratamiento de agua, si los recursos recibidos por EDAT E.S.P, fueron para coadyuvar al cumplimiento de su objeto social, debió incorporarlos en su contabilidad, en el momento de su adquisición, en el grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS la cual se cancelará con el pago. (Subrayado fuera de texto).

Mientras que si los recursos recibidos por la EDAT E.S.P. fueron para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras, es decir a la Gobernación, los bienes adquiridos durante la ejecución del convenio, se reconocerán en esta entidad con la información relacionada con la ejecución del convenio, presentada por la EDAT E.S.P, para lo cual la Gobernación disminuirá la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida afectará el gasto o la cuenta de activo que identifique el bien entregado por la ESPD.

En el evento que el bien Propiedad, planta y equipo este destinado para el uso de la ESPD, la Gobernación registra la entrega del bien afectando el débito en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, con crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La Empresa de Servicios Públicos debió incorporar el bien, debitando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes, del Grupo 16— PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 325525— Bienes, de la cuenta 3255— PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Se anexa copia del concepto 20141300009131, por ser aplicable al caso consultado.

Ahora bien, si de las definiciones que deben formalizar entre la EDAT y el Departamento se concluye que la propiedad de los equipos queda en cabeza de la empresa para el cumplimiento de sus funciones misionales, y si en desarrollo de estas, la empresa a su vez los entrega en comodato a los municipios, el procedimiento que correspondía aplicar es el indicado en el numeral 2 de las consideraciones del presenta concepto, con fundamento en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

- **Bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones:**

2.1 Reconocimiento de los activos.

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a la resolución N° 414 de 2014, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto para la incorporación de los equipos la contabilidad, le correspondía a la empresa establecer a partir de juicios profesionales si poseía el control de los equipos de laboratorio adquiridos y que fueron entregados en comodato, es decir si percibía los beneficios económicos o potencial de servicios así como la asunción de los riesgos asociados a estos activos, caso en el cual debió incorporarlos en la contabilidad mediante un débito en la cuenta y subcuenta de propiedades, planta y equipo con crédito a la subcuenta 443006 Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430 SUBVENCIONES.

De no haber procedido en la forma estipulada en el párrafo inmediatamente anterior, ello implica que debe realizar el ajuste correspondiente de acuerdo a lo que estipula la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, que establece que el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se debe incluir en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Para el efecto, afectará las cuentas y del grupo 16- Propiedades, Planta y Equipo, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-

RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en atención a lo dispuesto en el numeral 5.3 Corrección de errores de periodos anteriores de la norma mencionada en el párrafo precedente.

2.2 Por la entrega de los bienes en comodato

Bajo el supuesto que inicialmente el Departamento confiere el control de los bienes a la EDAT, y posteriormente la empresa los entrega en comodato a los municipios, realizando la transferencia sustancial de riesgos y beneficios asociados a dicho bien por un periodo sustancial que cubra la mayor parte de su vida económica, la empresa los dará de baja los bienes y debitará la subcuenta 589029 – Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 5890 – GASTOS DIVERSOS, y alternamente los controlará en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, los municipios, en aplicación del RCP precedente, hasta el 31 de diciembre de 2017, debitarán la cuenta y subcuenta de propiedades, planta y equipo y acreditarán la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Ahora, si con la entrega de los equipos en comodato a los municipios, la empresa sigue conservando el control por cuanto puede decidir el propósito para el cual se destinan; obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; puede prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo, no efectuará la bajar en su contabilidad y revelará en las notas a los estados financieros la ubicación de estos bienes y su situación desde el punto de vista administrativo y legal.

Se anexa copia del concepto N° 20172000000351 para que lo tomen como guía respecto de los procedimientos contables que en condiciones normales aplican para el reconocimiento contable de los bienes que se entregan en comodato.

CONCEPTO No. 20172000107981 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Contabilización del convenio suscrito entre el Municipio de Envigado y el Municipio de Sabaneta

Doctor

WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO

Profesional Universitario de Dirección Financiera y Contable

Alcaldía de Envigado

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500047992, del día 24 de octubre de 2017, en la cual se señala:

“Les solicito que por favor me emitan su concepto sobre cuál debe ser la correcta contabilización de este convenio suscrito entre el Municipio de Envigado y el Municipio de Sabaneta y cuyo objeto es: PRESTACIÓN DE SERVICIOS PARA EL RECIBO DE PERSONAS PRIVADAS DE LA LIBERTAD POR DECISIÓN JUDICIAL EN JURISDICCIÓN DEL MUNICIPIO DE SABANETA DENTRO DE LA CARCEL MUNICIPAL DE ENVIGADO.”

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

CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo N° 598 del 29 de marzo de 2017, suscrito entre el municipio de Sabaneta en calidad de contratante y el municipio de Envigado en calidad de contratista, cuyo objeto es la prestación de servicios para el recibo de personas privadas de la libertad por decisión judicial en jurisdicción del municipio de Sabaneta dentro de la cárcel municipal de Envigado, cuyo plazo de ejecución va desde la firma del acta de inicio hasta el 31 de diciembre de 2017, establece en las siguientes cláusulas:

CLÁUSULA SEGUNDA. ALCANCE: El contratista en virtud del presente contrato podrá: 1) Disponer en las instalaciones de la cárcel Municipal de Envigado, de cupo para albergar hasta 20 personas (hombres) privadas de la libertad por decisión judicial de la autoridad

competente y cuyo delito haya sido cometido en jurisdicción del Municipio de Sabaneta. 2) Recibir, alojar, custodiar, dotar de los elementos y recursos necesarios para el albergue provisional a personas sindicadas de sexo masculino remitidas por el Municipio de Sabaneta y cuyos delitos hayan sido cometidos dentro del área de su jurisdicción; con la alimentación, asistencia médica, odontológica y transporte, garantizando el respectivo parque automotor para la remisión de detenidos hacia los diferentes despachos judiciales que los requieran y a los lugares en los cuales se les preste asistencia médica u odontológica; 3) Utilizar racionalmente los recursos entregados por el Municipio de Sabaneta, Direccionándolos únicamente para gastos propios relacionados con el sostenimiento del centro de reclusión de acuerdo a sus necesidades; 4) Dotar de elementos y recursos necesarios a los internos remitidos por el Municipio de Sabaneta a la cárcel Municipal de Envigado; 5) Mantener provisión de alimentación para los internos remitidos por el Municipio de Sabaneta a la cárcel del Municipio de Envigado, en una cuantía no menor de la señalada por el INPEC para sus internos; 6) En caso de no disponer de cupos por hacinamiento de la cárcel, se realizara por parte del contratista los pagos mensuales de acuerdo al Número de internos que se encuentren a la fecha de corte; 7) Suministrar oportunamente el recurso humano necesario para la adecuada ejecución del convenio, encargado de la vigilancia de los detenidos y que estarán bajo la inmediata dependencia de la Dirección de la Cárcel de Envigado; 8) Transportar por su cuenta y riesgo a los internos solicitados para las diferentes diligencias judiciales, bajo su exclusiva responsabilidad, quedando exento el Municipio de Sabaneta de asumir obligaciones y compromisos que adquiera con sus subcontratistas o terceros; 9) Garantizar el adecuado mantenimiento de las instalación carcelaria, para permitir un alojamiento digno de las personas detenidas; 10) Presentar informes sobre la ejecución del convenio al Municipio de Sabaneta.

CLÀUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: EL CONTRATISA se obliga para con EL MUNICIPIO, además de los establecido en el objeto del contrato lo siguientes: 1) Asumir la responsabilidad de todas las actividades relativas a la ejecución de las obligaciones establecidas en este contrato; 2) Asistir y participar en los Comités, reuniones, talleres, juntas y demás eventos que le indique el supervisor y se relacionen con el objeto del contrato; 3) Presentar al supervisor del contrato el informe de las actividades desarrolladas durante cada periodo; 4) Certificar el pago de los aportes correspondientes al Sistema General de Seguridad Social Integral, de conformidad con lo establecido por la normatividad legal vigente; 5) Todas las demás actividades relacionadas con el objeto del contrato, que sean inherentes o necesarias para la correcta ejecución de este, que le sean solicitadas por el supervisor del contrato. OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: El Municipio de Sabaneta, en cumplimiento del objeto contractual se obliga a: 1) Verificar que los servicios recibidos por el contratista se ajusten a las condiciones pactadas; 2) Tramitar los pagos de oficio en los términos que se acuerden en la propuesta

y el contrato, con base en certificaciones de prestación efectiva del servicio; 3) Brindar la información y documentación que el contratista requiera para el adecuado desarrollo y cumplimiento de su objetivo; 4) Adelantar las acciones necesarias para la eficiente ejecución del contrato; 5) Señalar en forma clara y expresa las pautas que debe seguir el contratista en sus actuaciones y los objetivos que debe perseguir; 6) Dar respuesta oportuna a las solicitudes del contratista, definir las situaciones necesarias para la ejecución y adelantar los tramites a que haya lugar por su parte para garantizar la debita ejecución.

(...)

CLÁUSULA QUINTA. VALOR DEL CONTRATO Y FORMA DE PAGO: El valor total del contrato asciende a la suma de QUINIENTOS SESENTA Y TRES MILLONES SETECIENTOS SESENTA MIL PESOS M/L (\$563.760.000), pagaderos así: Cuarenta 40% del valor total del contrato con la suscripción del acta de inicio, 20% en el mes de julio; 20% en el mes de octubre y el 20% restante en el mes de diciembre del año 2017. PARÁGRAFO: Los valores causados a favor del contratista con ocasión de la ejecución del presente contrato, le serán cancelados, previa presentación de la constancia de paz y salvo en seguridad social (Salud, pensión y riesgos Laborales), en todos los casos, deben contar con el visto bueno del supervisor del contrato en señal de que el bien y/o servicio contratado por el MUNICIPIO ha sido recibido a plena satisfacción.

(...)

CLÁUSULA OCTAVA. MULTAS: En caso de mora o incumplimiento total o parcial, por parte de EL CONTRATISTA, de alguna de las obligaciones surgidas del presente contrato, podrá EL MUNICIPIO imponer multas diarias sucesivas equivalentes al 2% del valor total del contrato, sin que llegue a superar el 10% del valor del contrato.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMO PRIMERA. CLÁUSULA DE INDEMNIDAD: EL CONTRATISTA mantendrá indime a EL MUNICIPIO de toda reclamación, demanda, acciones legales o similares provenientes de terceros que tenga como causa toda acción u omisión de EL CONTRATISTA, y que con ellas haya ocasionado daños, lesiones y/o perjuicios materiales y/o morales en la integridad personal y/o patrimonial de los mencionados terceros durante la ejecución del contrato.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMO CUARTA. EXCLUSIÓN DE RELACIÓN LABORAL: EL MUNICIPIO NO ADQUIRE ningún vínculo de carácter laboral con el CONTRATISTA, con sus empleados, agentes, administradores y cualquier persona que esté bajo su dependencia o subordinación. EL CONTRATISTA es el único responsable del pago de las prestaciones y demás derechos laborales adquiridos por el personal que se encuentre a su cargo...” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Ley 65 de 1993 emitida por el Congreso de Colombia y “Por la cual se expide el Código Penitenciario y Carcelario, establece en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 14. Contenido de las Funciones del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario. Corresponde al Gobierno Nacional por conducto del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario, la ejecución de las sentencias penales y de la detención precautelativa, la aplicación de las medidas de seguridad y la reglamentación y control de las penas accesorias, fijadas en el Código Penal.

ARTÍCULO 15. Sistema Nacional Penitenciario y Carcelario. El Sistema Nacional Penitenciario y Carcelario está integrado por el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario, como establecimiento público adscrito al Ministerio de Justicia y del Derecho, con personería jurídica, patrimonio independiente y autonomía administrativa; por todos los centros de reclusión que funcionan en el país, por la Escuela Penitenciaria Nacional y por los demás organismos adscritos o vinculados al cumplimiento de sus fines. (...)

ARTÍCULO 16. Creación y Organización. Los establecimientos de reclusión del orden nacional serán creados, fusionados, suprimidos, dirigidos y administrados, sostenidos y vigilados por el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario. El mismo Instituto determinará los lugares donde funcionarán estos establecimientos.

Cuando por las anteriores circunstancias se requiera hacer traslado de internos, el Director del Instituto queda facultado para hacerlo dando aviso a las autoridades correspondientes, las que decidirán sobre el particular.

ARTÍCULO 17. Cárceles Departamentales y Municipales. Corresponde a los departamentos, municipios, áreas metropolitanas y al Distrito Capital de Santafé de Bogotá, la creación, fusión o supresión, dirección, organización, administración, sostenimiento y vigilancia de las cárceles para las personas detenidas preventivamente y condenadas por contravenciones que impliquen privación de la libertad, por orden de autoridad policiva. (...)

En los presupuestos municipales y departamentales, se incluirán las partidas necesarias para los gastos de sus cárceles, como pagos de empleados, raciones de presos, vigilancia de los mismos, gastos de remisiones y viáticos, materiales y suministros, compra de equipos y demás servicios. (...)

La Nación y las entidades territoriales podrán celebrar convenios de integración de servicios, para el mejoramiento de la infraestructura y el sostenimiento de los centros de reclusión del sistema penitenciario y carcelario.

ARTÍCULO 18. Integración Territorial. Los municipios podrán convenir la creación, organización, administración y sostenimiento conjunto de los establecimientos de reclusión.

ARTÍCULO 19. Recibo de Presos Departamentales o Municipales. Los departamentos o municipios que carezcan de sus respectivas cárceles, podrán contratar con el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario, el recibo de sus presos mediante el acuerdo que se consagrará en las cláusulas contractuales, conviniendo el reconocimiento que los departamentos o municipios hagan del pago de los siguientes servicios y remuneraciones:

- a) Fijación de sobresueldos a los empleados del respectivo establecimiento de reclusión;
- b) Dotación de los elementos y recursos necesarios para los internos incorporados a las cárceles nacionales;
- c) Provisión de alimentación en una cuantía no menor de la señalada por el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario para sus internos;
- d) Reparación, adaptación y mantenimiento de los edificios y de sus servicios, si son de propiedad de los departamentos o municipios. "(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

"8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece en los siguientes numerales:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.3 Deudores

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

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

(...)

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

(...)

267. El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente

contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su versión 2007.17, establece la descripción de las siguientes cuentas:

“43-VENTA DE SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública provenientes de la comercialización de servicios en desarrollo de las actividades ordinarias.

4390-OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, provenientes de la prestación de servicios no relacionados en las cuentas anteriores.

La contrapartida corresponde a la subcuentas que integran la cuenta 1407-Prestación de Servicios, según corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de un convenio o de un contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; a fin de identificar el correcto tratamiento de los mismos bajo el Marco Normativo Aplicable.

Así las cosas, el contrato interadministrativo suscrito entre el Municipio de Envigado y el Municipio de Sabaneta se caracteriza, entre otros aspectos, porque el receptor de los recursos que para tal efecto es el Municipio de Envigado, debe: presentar informes sobre la ejecución del convenio al Municipio de Sabaneta, presentar al supervisor del contrato el

informe de las actividades desarrolladas durante cada periodo, mantener indemne al Municipio de Sabaneta de toda reclamación, demanda, acciones legales o similares, asumir la responsabilidad de todas las actividades relativas a la ejecución de las obligaciones establecidas en este contrato y certificar el pago de los aportes correspondientes al Sistema General de Seguridad Social Integral.

Así mismo, el Municipio de Sabaneta deberá entre otras cosas: verificar que los servicios recibidos por el contratista se ajusten a las condiciones pactada, señalar en forma clara y expresa las pautas que debe seguir el contratista en sus actuaciones y los objetivos que debe perseguir, definir las situaciones necesarias para la ejecución y adelantar los tramites a que haya lugar por su parte para garantizar la debida ejecución.

Ahora bien, de acuerdo a las cláusulas contractuales, el contrato interadministrativo celebrado entre las partes se asimila a uno de prestación de servicios, al pactarse por un tiempo específico y al recibir el contratista: remuneración por los servicios prestados y los riesgos de la operación.

Considerando lo anterior y atendiendo los requerimientos de la norma de ingresos, el principio de devengo o causación, y el principio de asociación; el Municipio de Envigado deberá reconocer, cuando se adquiera el derecho, un débito en la subcuenta 140790-Otros servicios de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Así mismo deberá reconocer los costos asociados a la operación.

Con posterioridad, cuando se perciba el pago por la ejecución del objeto contractual, se deberá registrar un crédito en la subcuenta 140790-Otros servicios de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y debitar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20172000108021 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los derechos de cobro por fallos en primera instancia y de los derechos sobre los cuales no existe flujo futuro de beneficios económicos o potencial de servicios.

Doctor

LUIS EDUARDO IBAGUE BARRERO

Coordinador Financiero

Instituto Municipal para la Recreación y el Deporte de Soacha

Soacha -Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500052112, del 27 de noviembre de 2017, en la cual solicita “¿Cuál debe ser el registro adecuado para cada caso al cierre del año 2016 y cuál el registro para los Estados financieros de apertura teniendo en cuenta que con la entrada en vigencia de las NICSP, no se contempla el registro de provisiones en el activo?”

Los casos se señalan a continuación:

“CASO 1

1. El IMRDS en proceso litigioso en contra de JAM PUBLICIDAD LTDA, recibió sentencia a favor, mediante el cual se condena a JAM PUBLICIDAD a pagar al IMRDS por el incumplimiento de contrato suscrito entre las partes en el año 2005, el valor del incumplimiento es de 15.673.000.

2. En la sentencia de primera instancia el juez condeno a pagar el valor pretendido por el IMRDS (15-673-000) indexado a la fecha de pago y liquidar el interés moratorio a la misma fecha de pago.

3. Los valores liquidados y registrados en la contabilidad por concepto de capital más intereses al año 2014 fue de &71.439.844; y la sentencia en primera instancia fue apelada, encontrándose a la espera de la decisión de segunda instancia que puede confirmar o revocar la sentencia de primera instancia.

4. el responsable Jurídico (JAN PUBLICIDAD LTDA), es una persona jurídica en liquidación desde hace más de 10 años y para el caso del proceso litigioso, quien ha comparecido ante los despachos judiciales es uno de los socios de la compañía quien al final se puede sustraer teniendo en cuenta que en los casos sociales lo socios son responsables hasta el monto de los aportes.

5. Teniendo en cuenta la prelación de créditos para las empresas en liquidación dispuesta en el Código de Comercio y el código Civil y la situación de liquidación desde hace más de 7 años al momento de la sentencia el IMRDS, tomó la opción de registrar la sentencia a favor y calculó una provisión por el 100% del valor registrado como derecho, con esto se pretendía guardar un equilibrio entre el derecho y la expectativa de pérdida por estar en

liquidación el deudor así el efecto en los estados financieros es cero (0) pero sin embargo se reporta el derecho en el balance y se contempla la pérdida por iliquidez del deudor ya que en principio la sentencia no entraría en la masa liquidataria del deudor.

6. En auditoría hecha por la Contraloría Municipal de Soacha, esta última emitió un concepto preliminar indicando que: “Subestimación por valor toda vez que la imputación contable muestra un efectivo nulo en el saldo de la cuenta, lo cual, hace que la información reportada no sea fiel reflejo de la realidad de la Entidad”. (...)

CASO 2

1. En el año 2011 el IMRDS sufrió la sustracción de un cheque por valor de \$2.781.000 el cual fue pagado por el banco. El valor fue negado por la aseguradora como reclamación, sin embargo con las pruebas (Cheque y cadena de endosos suministrados por el banco), el IMRDS instauró la correspondiente denuncia penal en el año 2012.

2. El proceso se tiene como investigación inactiva por la fiscalía a pesar del impulso que se le ha querido dar al proceso, no se ha visto avance en la investigación del asunto.

3. Teniendo en cuenta el tipo de delito, las prescripciones de los delitos y las penas contempladas en el código penal y de procedimiento penal contemplado en cinco años, el IMRDS ha estimado la pérdida del proceso y por ende de los dineros por prescripción.

4. Teniendo en cuenta el análisis del caso hecho en la entidad, el IMRDS ha procedido a constituir provisión al 100% de los dineros teniendo en cuenta el desarrollo del proceso.

8. (sic) Al igual que en el caso 1 En auditoria hecha por la Contraloría Municipal de Soacha, esta última emitió un concepto preliminar indicando que: “Subestimación por valor toda vez que la imputación contable muestra un efectivo nulo en el saldo de la cuenta, lo cual, hace que la información reportada no sea fiel reflejo de la realidad de la Entidad”.

5. Del mismo modo el IMRDS teniendo en cuenta lo observado en las normas contables, adicionado al análisis jurídico del caso, estima que dichos dineros no deben hacer impacto en los estados financieros ya que no existe en este momento un mecanismo administrativo o jurídico que permita la recuperación de los mismos a excepción de la judicial la cual se estima fracasada pero si existe la obligación de registrar el derecho y en este momento se está a la espera de la resolución del ente acusador que indique el cierre de la investigación o el archivo del proceso”.

CONSIDERACIONES

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

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, el párrafo 132 define la “prudencia” como uno de los principios de contabilidad pública que constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información contable pública, señalando lo siguiente:

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

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

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos. (Subrayado fuera de texto)

Sobre el reconocimiento de activos, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de

transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

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

Adicionalmente, sobre deudores atañe:

"9.1.1.3 Deudores

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

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

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

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

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación,

de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables". (Subrayado fuera del texto)

De manera adicional, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en lo referente al retiro de derechos por pérdida, establece:

"1. RETIRO DE FONDOS, BIENES O DERECHOS DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA

En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos, bienes o derechos, con un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta respectiva de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, del grupo 11-EFECTIVO, o del grupo que identifique la cuenta en donde estaba reconocido el derecho.

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

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia".

Por su parte, la Resolución N° 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, prescribe:

"3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. (...)

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

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

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

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

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán

registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. (...)

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

CONCLUSIONES

Es importante resaltar que, los derechos podrán ser provisionados como resultado del grado de incobrabilidad, tal como antigüedad e incumplimiento, siempre que sean derechos asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, caso en el cual, el reconocimiento de la provisión afectará directamente al gasto. Cuando un derecho no asociado a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables se extinga por razones diferentes al pago, se retirará afectando el patrimonio.

De acuerdo a lo anterior, por los casos objeto de consulta no procede el reconocimiento de la provisión, toda vez que no corresponden a derechos que surjan de la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, razón por la cual, la entidad deberá ajustar las cuentas afectadas mediante un débito en la cuenta 1475-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) y un crédito en la cuenta del gasto que corresponda.

Ahora bien, para cada caso particular, nos permitimos darle respuesta en los siguientes términos:

CASO 1

El reconocimiento de los derechos solo procede si se dispone del documento idóneo que cumpla con los presupuestos legales para ejercer legalmente el cobro, es decir, cuando este contenga una obligación clara, expresa y exigible en los términos de la regulación vigente, de manera que no exista equívoco en cuanto que razonablemente se espera que de ellos fluya un potencial de beneficios económicos futuros a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. De lo contrario, la entidad debe reconocer esos derechos como activos contingentes o potenciales en las cuentas de orden previstas para tal efecto, hasta tanto desaparezcan las incertidumbres existentes sobre el derecho.

Así las cosas, de acuerdo a las particularidades dadas sobre el proceso litigioso en contra de JAM Publicidad Ltda., se infiere que el reconocimiento del derecho y del ingreso respectivo, solamente procede cuando se profiera el fallo definitivo, si este es favorable.

En tanto no ocurra este hecho, solamente procede el registro y revelación de un derecho posible como activo contingente en las cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, y un crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Como consecuencia de lo indicado anteriormente, la entidad debe proceder a retirar el valor reconocido como derecho, si aún no se dan condiciones para su registro en consonancia con lo establecido en el párrafo inmediatamente anterior, para lo cual debitará la subcuenta 481559-Otros ingresos, de la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta y cuenta donde tenga registrado el valor respectivo y alternamente debe reversar la provisión erróneamente reconocida.

Ahora bien, en términos generales, debe tenerse presente que bajo el nuevo marco normativo anexo a la Resolución 484 de 2017, no es procedente el reconocimiento de derechos respecto de los cuales no se prevea un flujo futuro de beneficios económicos o potencial de servicios.

CASO 2.

En el momento de la pérdida de los recursos por la sustracción y cobro del cheque, la entidad debió reconocer este hecho mediante un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta del grupo 11-EFECTIVO, dando cumplimiento a los criterios establecidos en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, en lo referente al retiro de fondos, bienes o derechos de la contabilidad por pérdida.

De manera simultánea, una vez inicio el proceso judicial para la recuperación de los recursos, la entidad debió reconocer la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361- RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Para los demás efectos, deberá seguirse lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales.

Ahora bien, dado que la entidad procedió a reconocer un derecho por los recursos sustraídos, omitiendo la aplicación del procedimiento contable referido anteriormente, deberá tener en cuenta los lineamientos dados en el Numeral 3.1. Depuración contable

permanente y sostenibilidad de la Resolución N° 357 de 2008, y entrar a realizar la depuración contable de las cuentas de la entidad; adelantando las gestiones administrativas y de control que sean necesarias para verificar que los saldos reconocidos en el Grupo 14-DEUDORES representan derechos ciertos de cobro.

En concordancia con lo anterior, si la entidad ha determinado que no existe posibilidades de recuperación, deberá dar de baja el derecho, mediante un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 14-DEUDORES.

Efectuando los procedimientos anteriormente señalados a cierre del año 2017, los saldos iniciales a 1 de enero de 2018 estarán debidamente depurados y presentarán la realidad económica para los dos casos planteados.

CONCEPTO No. 20172000108081 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad pública Precedente
	TEMAS	Deudores Pasivos Gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la ejecución de recursos para gastos del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías-SPGR, asignados para fiscalización. Operaciones Recíprocas entre las entidades involucradas.

Doctora
CLARA INES MONSALVE TANGARIFE
Profesional Especializada (E) Contabilidad
Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500052642 del 4 de diciembre de 2017, mediante el cual solicita se aclare los registros contables que debe realizar contable que deben hacer las entidades involucradas para reconocer los recursos recibidos en virtud de un convenio interadministrativo

celebrado el Departamento de Antioquia, con recursos del Sistema General de Regalías SGR, cuyo objeto es “Fortalecimiento de la actividad minera a través de la fiscalización, seguimiento y control de títulos mineros.

Manifiesta que en la contabilidad del Politécnico Internacional se registró la recepción de estos recursos en la subcuenta 245301- En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION con base en el concepto N° 20152000045881 expedido por la CGN, mientras que el SGR registra los giros al Politécnico en la subcuenta 511168 - Fiscalización del Sistema General de Regalías.

En los siguientes términos se resuelve la consulta.

CONSIDERACIONES

La CGN expidió el concepto No. 20142000021171 del 11-08-14, dirigido al doctor William Mora Contador del Sistema General de Regalías, el cual en las conclusiones, señaló: “De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para el reconocimiento de las operaciones derivadas del contrato, objeto de la consulta, se debe tener en cuenta las siguientes particularidades:

- 1) Los gastos por concepto de monitoreo, seguimiento, control y evaluación del Sistema General de Regalías, deben quedar reconocidos en la contabilidad del SGR.
- 2) Los recursos van a ser transferidos a un tercero para su ejecución, en este caso el FONADE y el PNUD
- 3) El DNP es el órgano del Sistema que le corresponde hacer el reconocimiento contable, en el Sistema de información denominado Sistema de Presupuesto y Giros del Regalías-SPGR, del Ministerio de Hacienda. En consecuencia, el procedimiento contable a seguir, es el siguiente:

Registros de la entrega de los recursos por parte del SGR, al ejecutor:

Para la entrega de recursos a los ejecutores, el DNP, en la contabilidad del SGR reconoce un débito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALIAS.

Registros de la recepción de los recursos por parte del ejecutor

El ejecutor, registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Registros de la ejecución de los recursos

Con las ejecuciones disminuirá, la entidad ejecutora el pasivo constituido, mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN con crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición; en tanto que si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, deberá acreditarse la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, contra la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, evento en el cual si así lo estima necesario, podrá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones de la entidad, a nivel de auxiliares.

Posteriormente, al efectuar el pago, cancelará el pasivo de la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, quedando así compensada la disminución del pasivo mediante el cual se reconocen los recursos recibidos en administración, con el saldo de los recursos líquidos del convenio, por la disminución de los mismos.

Adicionalmente deben contabilizarse los descuentos y retenciones de impuestos que puedan derivarse de las transacciones por la ejecución de estos recursos.

En caso que se adquieran bienes y se defina que son de propiedad del ejecutor, este último debe proceder a incorporarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En la medida en que se ejecute el proyecto, el ejecutor debe suministrar la información respectiva al DNP, con la cual en la contabilidad del SGR, se disminuyen los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuenta 511169-Monitoreo, seguimiento, control y evaluación del Sistema General de Regalías, de la cuenta 5111-GENERALES, con crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otra parte es pertinente aclarar que para la aplicación de este procedimiento, el SGR debe considerar todos los aspectos técnicos, operativos y procedimentales específicos

definidos por la CGN, para el Sistema de Presupuesto y Giros de Regalías-SPGR.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que para el reconocimiento de las erogaciones con recursos asignados para gastos de fiscalización del SPGR, aplica el procedimiento determinado en el concepto 20142000021171, enunciado en las consideraciones y el cual se anexa a esta consulta por corresponder al caso consultado.

En consecuencia, los registros contables en cada una de las entidades involucradas, y las operaciones recíprocas que se generan, son los siguientes:

En el Sistema General de Regalías-SGPR

Por la entrega de recursos al Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid, en calidad de ejecutor, se debe registrar un débito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALIAS.

En el Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid (Ejecutor).

Con la recepción de los recursos, registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el valor de las ejecuciones disminuirá, el pasivo constituido, mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN con crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición; en tanto que si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, deberá acreditarse la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, contra la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, evento en el cual si así lo estima necesario, podrá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones de la entidad, a nivel de auxiliares.

Posteriormente, al efectuar el pago, cancelará el pasivo de la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, quedando así compensada la disminución del pasivo mediante el cual se reconocen los recursos

recibidos en administración, con el saldo de los recursos líquidos del convenio, por la disminución de los mismos.

Adicionalmente deben contabilizarse los descuentos y retenciones de impuestos que puedan derivarse de las transacciones por la ejecución de estos recursos.

En el Departamento de Antioquia:

Teniendo en cuenta que la ejecución de recursos para gastos del SPGR debe quedar reconocida en la contabilidad del Sistema, en la medida en que se ejecute el proyecto, el ejecutor debe suministrar la información respectiva al Departamento de Antioquia, con la cual, en la contabilidad del SPGR, se disminuyen los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuenta 511168-Fiscalización, de la cuenta 5111-GENERALES, con crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Operaciones Recíprocas

Por lo expuesto anteriormente, las operaciones recíprocas que se presentan son:

El SPGR reportará el saldo de la subcuenta 142401-En administración, con el código institucional del Politécnico Colombiano Jaime Isaza, y este último reportará el saldo de la cuenta 245301- En administración, con el código institucional del SPGR.

CONCEPTO No. 20172000108981 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento del derecho por transferencias del FONTV y FONTIC.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los recursos del FONTV y FONTIC.

Doctor

JOSÉ JORGE DANGOND CASTRO

Gerente

ESP Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500056501, del día 16 de noviembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente: “Radio Televisión Nacional de Colombia —RTVC recibe ingresos por transferencias del Fondo de desarrollo de la Televisión y los contenidos FONTV, que administra la Autoridad Nacional de Televisión —ANTV- para operación, funcionamiento e inversión. (...)”

Por lo anterior y dando cumplimiento a esta resolución, RTVC registró en sus Estados Financieros el valor de las vigencias futuras, en cuentas por cobrar cuenta 1413 y en cuentas por pagar en la cuenta 2915.

RTVC está reflejando en sus Estados Financieros unos derechos que solo podrá cobrar en cada vigencia como lo establece el acto administrativo, así mismo unas transferencias condicionadas recibidas para ejecutar, sin que se haya recibido el recurso.

Por otra parte, al reportar las operaciones recíprocas se presentan diferencias con las entidades que emiten estos actos administrativos MINTIC, ANTV y FONTIC, debido a que estos solo podrán afectar el presupuesto en la parte proporcional a cada vigencia y no por la totalidad del acto administrativo por lo cual estas entidades solo contabilizan la parte que se asignara para la vigencia en curso.

En consecuencia, solicitamos a ustedes nos indiquen el manejo contable que se le debe dar en esta vigencia a la asignación de recursos con vigencias futuras que mediante acto administrativo sean asignadas a RTVC por parte de la ANTV y FONTIC.

Adicionalmente y teniendo en cuenta que RTVC fue catalogada dentro de la resolución 533/15, solicitamos revisar el procedimiento establecido por la Resolución 499 del 2013

para el manejo de los recursos recibidos de la ANTV y el FONTIC a partir del 1 de enero de 2018, en el marco de las NICSP.”

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 141 del numeral 9.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública define Activos como “(...)...recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtiene como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. ...” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) adoptado por la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, describe la cuenta 1413 – TRANSFERENCIAS POR COBRAR en los siguientes términos:

“1413 - TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.” (Subrayado fuera del texto)

Con relación a la nueva regulación contable, el numeral 5.2.3 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Para el reconocimiento de deudores por concepto de transferencias, la entidad receptora debe comprobar si efectivamente tiene un derecho cierto a su favor, es decir, que sea claro, expreso y exigible. Cuando en un plan financiero plurianual se proyecta la entrada de recursos en vigencias futuras por transferencias que por disposición legal debe ceder otra entidad, ello no genera un derecho cierto a favor de la entidad receptora.

Ahora bien, solo se reconocerán deudores por concepto de transferencias, si tales derechos surgen de un acuerdo formal suscrito de forma autónoma entre la entidad cedente y la entidad receptora, que originan derechos ciertos para la entidad receptora y una obligación cierta para entidad cedente. Por lo tanto, con la expedición del acto administrativo de la asignación de los recursos y el programa de giros de cada vigencia, RTVC debe reconocer una cuenta por cobrar por transferencias únicamente por el valor de los recursos asignados para el periodo contable en curso, sobre los cuales ya exista un derecho de cobro cierto, más no por la suma de los recursos de vigencias futuras.

En cuanto a la nueva regulación contable, es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP, no es igual a estas últimas.

Teniendo claro lo anterior, con respecto al procedimiento para el manejo de los recursos recibidos de FONTV y el FONTIC a partir del 1º de enero de 2018, con aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se informa que la CGN se encuentra elaborando el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con estos recursos, el cual será publicado para comentarios del público antes de su publicación definitiva.

CONCEPTO No. 20172000110651 DEL 21-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Activos intangibles Cuentas por pagar Ingresos fiscales

		Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Activos intangibles Cuentas por pagar Ingresos fiscales Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Activos intangibles Cuentas por pagar Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

Doctora

CONSTANZA CASTRO SANCHEZ

Contadora

Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 20175500043182, del 25 de septiembre de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable que deben atender las entidades contables públicas a las que el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones les concede el permiso para el uso del espectro y la concesión a los

proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones, con el objeto de atender un único criterio contable y evitar diferencias en el reporte de operaciones recíprocas.

CONSIDERACIONES

1. Relacionadas con la regulación vigente sobre la materia

El Decreto N° 542 de 2014 que reglamenta lo dispuesto en los artículos 10, 13 y 36 de La Ley N° 1341 de 2009, frente a la contraprestación periódica que deben pagar los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, dispone lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto y ámbito de aplicación. El presente Título tiene por objeto fijar el alcance de los elementos que configuran la contraprestación periódica que deben pagar los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, conforme a lo dispuesto en los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009. Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del régimen de transición establecido en el Artículo 68 de la misma ley y en el numeral 1 del Artículo 58 de la Ley 1450 de 2011

Parágrafo. Las disposiciones previstas en este título no se aplican a las contraprestaciones que se causen por el otorgamiento o renovación de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico, como tampoco a las que recaen sobre los servicios de radiodifusión sonora, de televisión y postales, los cuales continúan rigiéndose por las normas especiales que le sean aplicables.

Artículo 2°. Hechos que generan la contraprestación periódica. La contraprestación periódica de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 se causa por la provisión de redes de telecomunicaciones, la provisión de servicios de telecomunicaciones o la provisión de unas y otros, dentro del territorio nacional o en conexión con el exterior.

Se entiende por provisión de redes de telecomunicaciones la responsabilidad de suministrar a terceros el conjunto de nodos y enlaces físicos, ópticos, radioeléctricos u otros sistemas electromagnéticos, que permita la emisión, transmisión y recepción de información de cualquier naturaleza.

Se entiende por provisión de servicios de telecomunicaciones la responsabilidad de suministrar a terceros la emisión, transmisión y recepción de información de cualquier naturaleza a través de redes de telecomunicaciones, sean estas propias o de terceros.

Se entiende por provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones en conexión con el exterior, cuando la misma se establece desde o hacia el exterior.

Parágrafo. No constituye provisión de redes de telecomunicaciones el consumo o utilización propios de las mismas sin suministro a terceros.

Artículo 3°. Responsable de la provisión de las redes y de servicios de telecomunicaciones y de la contraprestación periódica. El proveedor de redes de telecomunicaciones y de servicios de telecomunicaciones se obliga ante sus usuarios a la provisión de las redes, a la prestación de los servicios o a las dos, y como tal asume a nombre y por cuenta propia la responsabilidad sobre la provisión de las redes y de los servicios de telecomunicación que suministra a terceros, así los servicios o las redes sean de propias o de terceros.

Todos los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones son responsables del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la contraprestación periódica previstas en la Ley 1341 de 2009 y sus disposiciones reglamentarias, a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Parágrafo. La provisión de redes y la de servicios de telecomunicaciones sin la previa formalización de la habilitación general, no exime de la obligación de pagar las contraprestaciones que se causan por tal concepto, conforme a las disposiciones de la Ley 1341 de 2009 y el presente decreto. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar por la omisión de la inscripción en el Registro de TIC.

Artículo 4°. Base sobre la cual se aplica la contraprestación periódica. La base para el cálculo de la contraprestación periódica está constituida por los ingresos brutos causados en el período respectivo, por concepto de la provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones, incluidos aquellos causados por participaciones, reconocimientos, primas o cualquier beneficio económico, originados en cualquier tipo de acuerdo, con motivo o que tengan como soporte la provisión de redes o de servicios de telecomunicaciones.

Parágrafo. Los ingresos que se originen del ejercicio de actividades económicas distintas a la provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones no forman parte de la base de la contraprestación periódica

Frente a la contraprestación periódica a favor del fondo de tecnologías de la información y las comunicaciones por la habilitación general para la provisión de redes y/o servicios de

telecomunicaciones, la Resolución N° 290 de 2010, en el Artículo 2, se establece lo siguiente:

“Artículo 2. Contraprestación periódica por la habilitación general. La contraprestación periódica de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, que deben cancelar los proveedores de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, a partir del 31 de enero de 2010, corresponderá al dos punto dos por ciento (2,2%) sobre los ingresos brutos causados por la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones excluyendo terminales, del respectivo proveedor.

La liquidación y pago de esta contraprestación se hará trimestralmente, de conformidad con lo dispuesto en el Título III de esta Resolución.” (Subrayado fuera de texto)

El citado Decreto N° 542 de 2014, en el Título II, referido a la contraprestación económica con ocasión de la renovación de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico, en los artículos 10 y siguientes, determina lo siguiente:

“Artículo 10. Objeto y ámbito de aplicación. El presente Título tiene por objeto establecer los criterios para la determinación de las contraprestaciones económicas que se causan con ocasión de la renovación de permisos de uso de espectro radioeléctrico, en desarrollo de la Ley 1341 de 2009.

Artículo 11. Contraprestación económica con ocasión de renovación de permisos para el uso del espectro radioeléctrico. La contraprestación económica que se causa con ocasión de la renovación del permiso para la utilización del espectro radioeléctrico, que debe pagar el respectivo titular del permiso a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, será la resultante de aplicar los criterios establecidos con base en la propuesta que al respecto formule la Agencia Nacional del Espectro.

Dicha contraprestación económica se debe pagar por anualidades anticipadas, salvo que en los procedimientos para el otorgamiento de las renovaciones se establezcan reglas especiales que dispongan oportunidades de pago distintas.

El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones determinará los criterios, generales o particulares, para la valoración y liquidación de la contraprestación de que trata el presente artículo.

Artículo 12. Contraprestación económica con ocasión de renovación de permisos para el uso del espectro radioeléctrico de bandas identificadas para servicios de IMT. La valoración y forma de pago de la contraprestación económica que se causa con ocasión de

la renovación de permisos para utilización del espectro radioeléctrico atribuido por la Agencia Nacional del Espectro para servicios móviles terrestres, en bandas identificadas para las Telecomunicaciones Móviles Internacionales (IMT) (por sus siglas en inglés), será definido de acuerdo con los resultados de los estudios que se adelanten para cada permiso que se renueve.

La valoración será llevada a cabo de manera individual y concreta para cada administrado que esté interesado en la renovación del permiso para el uso del espectro radioeléctrico, con base en las propuestas que al respecto formule la Agencia Nacional del Espectro, en función de criterios técnicos y económicos que tengan en consideración, entre otros, el tamaño de la red, el número de equipos de radiación utilizados, el número de usuarios atendidos, el valor de la gestión del espectro requerida, el costo de oportunidad derivado de la renovación, además de los criterios ya contemplados en el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009.

En consecuencia de lo anterior, dicha valoración podrá implicar el pago de sumas diferentes a cargo de los distintos interesados, dadas las situaciones particulares que rodean cada renovación.

El acto administrativo por el cual se otorga la renovación de los permisos para uso del espectro radioeléctrico identificado como IMT implica la aceptación y reconocimiento del valor fijado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones con ocasión de dicha renovación.” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución N° 2877 de 2011, establece lo siguiente:

“Artículo 1. Modificar el artículo 5 de la Resolución 290 de 2010, el cual quedará así:

“Artículo 5. Contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico. De conformidad con lo establecido en el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009, el otorgamiento o renovación del permiso para utilizar un segmento del espectro radioeléctrico dará lugar al pago, a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y a cargo del titular del permiso, de una contraprestación cuyo importe en moneda legal colombiana será el resultante de aplicar los Valores Anuales de Contraprestación —VAC— establecidos en el anexo de la presente resolución.

Dicha contraprestación económica se podrá cumplir de forma anticipada en un único pago por el total del período de tiempo por el que se haya otorgado el permiso o en anualidades anticipadas. Para el efecto, el asignatario previamente al acto de

otorgamiento o de renovación de su permiso, deberá hacer manifestación expresa acerca de la forma en que pagará dicha contraprestación económica.

Parágrafo. La valoración y forma de pago de la contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico identificado para las Telecomunicaciones Móviles Internacionales — IMT (por sus siglas en inglés) de los servicios móviles terrestres, será definida previo el respectivo estudio”

El Decreto 1161 de 2010, Por el cual se dictan algunas disposiciones relacionadas con el régimen de contraprestaciones en materia de telecomunicaciones y se derogan los Decretos 1972 y 2805 de 2008, en el Artículo 6º, establece lo siguiente:

“Artículo 6º. Obligaciones. Los proveedores que estén obligados a pagar las contraprestaciones en materia de telecomunicaciones establecidas en los artículos 13 y 36 de la Ley 1341 de 2009, tendrán las siguientes obligaciones:

a) Autoliquidar y pagar oportunamente al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones las contraprestaciones a su cargo.

b) Discriminar en su contabilidad los ingresos correspondientes a la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones. (...)

g) Diligenciar correcta y completamente los formatos y formularios únicos de recaudo definidos por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones para el pago de sus obligaciones, en los casos que corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones frente a la normatividad contable pública

2.1. Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 8 define los principios de contabilidad pública que son constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, entre los cuales se resaltan los principios de registro, devengo o causación y asociación, así:

“116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (...)

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

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

Las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, numeral 9, así:

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

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

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

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

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

Conforme al párrafo 265 del PGCP, “El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme”.

(Subrayado fuera de texto)

Según el párrafo 274 del PGCP, “Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”. (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento de los ingresos por concepto de concesiones, el Catálogo General de Cuantías del RCP precedente, ha dispuesto la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, donde se incluye la subcuenta 411051-Concesiones.

Igualmente, el párrafo 282 del PGCP, define los gastos señalando que “Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. ”. (Subrayado fuera de texto).

Como complemento el párrafo 283 del citado PGCP, dispone que “El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. (...)”(Subrayado fuera de texto).

La CGN mediante concepto radicado con el N° 200912-137473 del 15 de enero de 2010, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Jefe División Nacional de Contabilidad Universidad Nacional de Colombia, señaló lo siguiente:

“2.3 Licencia para el uso del espectro electromagnético. De acuerdo con las consideraciones expuestas la licencia para el funcionamiento de la emisora UN-Radio se debe reconocer con un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS

DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).”

2.2. Marco normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Normativo Contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, señala:

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

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

Asociación:el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

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

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

Igualmente, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo V Otras normas, numeral 1, párrafo 1, Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, señala lo siguiente:

1. “Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.” (Subrayados fuera de texto)

1.4 Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

23. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

2.2. Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

El Marco Normativo Contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Marco conceptual dispuesto por la CGN en el anexo de la Resolución Nº 414 de 2014, en el numeral 5 Principios de contabilidad pública, se señala lo siguiente:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

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

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La contraprestación a cargo de entidades contables públicas proveedoras de redes y de servicios de telecomunicaciones, que deben liquidar y pagar al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, debe reconocerse en el sistema contable de tales entidades de manera cronológica y conceptual, observando los principios y normas técnicas definidas en el Marco normativo contable que le sea aplicable a cada entidad contable pública que participa de la transacción.

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Cuando se trata de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio, si se trata de una entidad contable pública que debe atender aplicar el Régimen de Contabilidad Pública precedente, para utilizar un segmento del espectro radioeléctrico, a que hace referencia el Artículo 5 de la Resolución 290 de 2010, modificado por el Artículo 1 de la Resolución N° 2877 de 2011, esa entidad al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Del otro lado, al Ministerio le corresponde reconocer ese hecho mediante un débito en la Subcuenta 140139 licencias de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

En el caso de la obligación a cargo de una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones, que se causa por la contraprestación periódica derivada de la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, y a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, la cual se liquida como un porcentaje sobre los ingresos fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones autorizado, que se debe declarar y pagar por trimestres calendario dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, bajo el entendido que la entidad obtiene ingresos por la prestación de tales servicios con fundamento en la autorización otorgada por el citado Ministerio, la obligación debe reconocerse mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-

SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Para reconocer los derechos que surgen de la operación anterior, la CGN se aparta del criterio genérico de concesión señalado a ese Ministerio mediante concepto radicado con el N° 107771 de enero 17 de 2008, por cuanto no se trata de un permiso para prestar servicios en nombre del MINTIC; dado que lo que se presenta es un permiso para que el prestador quede habilitado para adelantar una actividad específica por su cuenta y riesgo, caso en el que el citado Ministerio debe reconocer el devengo del ingreso y los derechos respectivos mediante un débito en la subcuenta 140139 licencias de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

2. Marco normativo para Entidades de Gobierno

En atención a lo dispuesto por la CGN en el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, para reconocer la obligación por concepto de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio para utilizar el espectro radioeléctrico, esa entidad al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe reconocer debitando la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Del otro lado, al Ministerio le corresponde reconocer los derechos e ingresos respectivos mediante un débito en la Subcuenta 131118-Licencias de la cuenta 1311 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

La contraprestación periódica por la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 que debe atender una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se debe reconocer mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

2. Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Cuando las obligaciones a favor del favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones se encuentran a cargo de una empresa que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el reconocimiento debe efectuarse como se indica a continuación:

La obligación por concepto de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio para utilizar el espectro radioeléctrico, al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe reconocer debitando la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

La contraprestación periódica por la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 que debe atender una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se debe reconocer mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

3. Operaciones recíprocas

Para los casos en que la erogación del adquirente implica el registro de un activo antes que un gasto, no habrá lugar al reporte de operaciones recíprocas conducentes a la eliminación por operaciones que afectan los resultados, toda vez que no existe correspondencia entre gastos y costos, con los ingresos del Ministerio, subsistiendo únicamente para esos casos, el reporte de operaciones recíproca entre el derecho y la obligación correlativa.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000066861 del 26-10-2017
 20172000106611 del 01-12-2017
 20172000109061 del 18-12-2017
 20172000034791 del 28-06-2017

1.5. INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20172000018511 DEL 17-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento del contrato de fiducia mercantil suscrito entre la Caja de la Vivienda Popular y la Fiduciaria Bogotá.

Doctora
 AUDREY ALVAREZ BUSTOS
 Subdirectora financiera
 Caja de la Vivienda Popular
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500010272, del 01 de marzo de 2017, mediante la cual consulta el tratamiento contable para el reconocimiento del contrato de fiducia mercantil suscrito entre la Caja de la Vivienda Popular - CVP y la Fiduciaria Bogotá durante el año 2015, el cual tuvo como objeto la constitución de un patrimonio autónomo destinado a la construcción de vivienda nueva de interés prioritario (VIP), en el marco del programa de vivienda gratuita, siendo los recursos entregados efectivo y bienes inmuebles clasificados como inventarios. El valor por el cual dichos recursos son transferidos por parte de la CVP a la Fiduciaria Bogotá, corresponde al determinado por el Área de gestión, Subdirección de Urbanizaciones y Titulación.

Como parte del proceso de revisión, la Contraloría de Bogotá precisó que la CVP, antes de realizar la transferencia de los bienes mencionados previamente a la entidad fiduciaria,

debió actualizar el valor contable de dichos activos con base en el avalúo catastral, y no con base en las disposiciones del Área de gestión.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿La Resolución de Transferencia firmada por el Representante Legal y registrada en Notariado y Registro, la cual contiene el valor contable a afectar, es el documento idóneo para soportar dicho hecho económico?
2. ¿La CVP debe actualizar, antes de transferir al patrimonio autónomo, con base en el avalúo catastral los inventarios que se van a suministrar en forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo?
3. ¿Cómo y con qué periodicidad se actualizan los terrenos entregados a la Fiducia para la Construcción de Vivienda de Interés Prioritario?
4. ¿La diferencia entre el valor en libros de los terrenos y el valor de transferencia al Patrimonio Autónomo cómo se registra contablemente?

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

CONSIDERACIONES

Pregunta No. 1

En consideración del principio de Registro, establecido en el párrafo 116 del Régimen de Contabilidad Pública – RCP precedente, se establece que:

“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida”.

En línea con lo anterior, al considerarse las normas técnicas relativas a los soportes de contabilidad, los párrafos 337 y 338 del RCP establecen que:

“Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas (...)

Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican

operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad” (subrayado fuera del texto).

Las consideraciones anteriores son confirmadas a su vez por la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, la cual determina en su numeral 3.7 que:

“La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública. En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública” (subrayado fuera del texto).

Pregunta No. 2

Considerando en primer lugar el principio de medición establecido en el RCP, se consagra que: “Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación (...) Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas”. Con base en lo anterior, se requiere tener en cuenta la norma técnica relativa a la medición del inventario, que de acuerdo al párrafo 163 del RCP, como parte del numeral 9.1.1.4 – Inventarios, establece que:

“Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias (...) las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. (...) **No**

serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado” (subrayado fuera de texto).

Preguntas N° 3 y 4

De acuerdo al Capítulo XIX del Libro II – Manual de procedimientos, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, en su numeral 13 plantea que:

“La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociadas depreciaciones, provisiones, valorizaciones y su correspondiente superávit, el registro contable debe considerar la disminución de estos conceptos. La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, para la actualización posterior del valor de los activos una vez éstos son transferidos a la sociedad fiduciaria, se considera lo estipulado en Capítulo XIX del Libro II – Manual de procedimientos, que en su numeral 15 contempla:

“Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.”

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas con anterioridad, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

1. De conformidad con las consideraciones expuestas, a partir del principio de registro consagrado en el RCP, el documento que soporta el hecho económico debe sustentar la transferencia de los recursos desde la CVP hacia la Fiduciaria Bogotá, entendiéndose que a partir de dicho momento, los activos harán parte del patrimonio autónomo a constituir. A su vez la Norma Técnica sobre Soportes de contabilidad contempla los actos administrativos, entre los cuales se encuentran comprendidos las Resoluciones, como uno de los soportes válidos para respaldar los registros contables.

Con base en lo anterior, la Resolución de transferencia expedida por la entidad, siempre que haya cumplido con los requisitos legales aplicables, así como las políticas y demás criterios definidos por la CVP, podría ser el documento idóneo para respaldar el hecho económico analizado. Corresponde a la entidad evaluar e implementar, previo análisis de sus procesos, los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las transacciones, pudiendo existir varios soportes para respaldar un mismo registro.

Ahora bien, si la entidad en desarrollo de sus políticas de registro considera que los documentos soportes no cumplen con la idoneidad suficiente, y que adicionalmente existe evidencia de falta de confiabilidad de las cifras para el reconocimiento contable de un hecho económico, deberá revelar en notas a los Estados contables los aspectos importantes que permitan a los usuarios de la información contable, formarse una idea sobre la evolución y el estado del asunto en cuestión.

2. Dado que los inmuebles, clasificados como inventarios, son transferidos al patrimonio autónomo en el desarrollo del programa de vivienda gratuita, y que por ende, su destinación final, aún bajo la ejecución del programa a través de la fiducia mercantil que se constituye, será proporcionarlos a la comunidad a precios no significativos o en forma gratuita, no serán objeto de actualización a su valor de realización, de acuerdo a los parámetros establecidos en la norma técnica de Inventarios.

3. En consideración de los elementos establecidos en el Manual de procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, los terrenos, así como el efectivo entregados al patrimonio autónomo, son reclasificados desde sus cuentas de origen, es decir, inventarios y efectivo, respectivamente, hacia la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. De acuerdo a lo anterior, dando cumplimiento a los parámetros fijados en el Manual mencionado, en línea con la inquietud planteada, se requiere que la CVP actualice el valor de tales derechos, como mínimo una vez al mes, con base en la

información reportada por la Fiduciaria Bogotá, mas no el valor de los terrenos en sí mismos, ya que el proceso de actualización, cuando este procede, debe efectuarse en la contabilidad del patrimonio autónomo.

4. La CVP deberá reconocer la diferencia, que eventualmente pueda presentarse en la transferencia de los bienes hacia la Fiduciaria en la subcuenta 480572 - Utilidad en derechos en fideicomiso, o en la subcuenta 580559 - Pérdida en derechos en fideicomiso, de acuerdo a las consideraciones del numeral 13 del Capítulo XIX del Libro II – Manual de procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20172000029901 DEL 06-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de terrenos trasferidos a un patrimonio autónomo

Doctora
AUDREY ALVAREZ BUSTOS
Subdirectora financiera
Caja de la Vivienda Popular
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500016882, del 29 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que la Caja de la Vivienda Popular - CVP y la Fiduciaria Bogotá suscribieron un contrato de fiducia mercantil durante el año 2015, el cual tuvo como objeto la constitución de un patrimonio autónomo destinado a la construcción de vivienda nueva de interés prioritario (VIP), en el marco del programa de Reasentamientos de la entidad, dirigido a población vulnerable. Los terrenos, previa transferencia al patrimonio autónomo, son reconocidos en la subcuenta 151002 – TERRENOS, de la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y posteriormente, reclasificados a la subcuenta 192603 – FIDUCIARIA MERCANTIL CONSTITUCIÓN DE PATRIMONIO AUTÓNOMO, de la cuenta 1926 – DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Como parte del proceso de revisión, el órgano de control precisó que la CVP, debía reconocer los terrenos, previo a la transferencia al patrimonio autónomo, dentro de la cuenta 1512 – MATERIAS PRIMAS.

Teniendo en cuenta los antecedentes previos, se solicita conceptuar sobre cómo deben registrarse los terrenos antes de ser transferidos al patrimonio autónomo.

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública establece en su numeral 9.1.1.4 – Inventarios, que:

“Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

(...)

La producción de bienes se refiere al proceso de transformación que realizan las entidades contables públicas, en el cual a partir de la combinación de insumos, mano de obra e infraestructura, se elaboran nuevos bienes que se destinan al consumo final o comercialización” (subrayado fuera del texto).

El Libro II – Manual de Procedimientos, relativo a procedimientos contables, especifica que:

“12. FIDUCIA MERCANTIL

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, establece para la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, la siguiente descripción:

“Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.
2. El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

SE ACREDITA CON:

1. El costo de las mercancías vendidas.
2. El valor de las mercancías devueltas a los proveedores.
3. El valor de la mercancía determinada como faltante, o dada de baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
4. El valor de las mercancías entregadas a cualquier título.

En cuanto a la cuenta 1512 - MATERIAS PRIMAS, se realiza la siguiente descripción y dinámica:

“Representa el valor de los elementos adquiridos o producidos que deben ser sometidos a un proceso de transformación, para convertirlos en bienes finales o intermedios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor de las materias primas adquiridas.

2. El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
3. El valor de la materia prima devuelta del proceso productivo.

SE ACREDITA CON:

1. El costo de materias primas que se trasladen al proceso productivo.
2. El valor de las materias primas devueltas a proveedores.
3. El valor de las disminuciones determinadas como faltantes o dadas de baja por imperfectos, rotura, mermas y otras.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que si bien los terrenos entregados se enmarcan en el programa de construcción de Vivienda de Interés Prioritario, dicho proceso de construcción no es realizado directamente por la Entidad, es decir, no existe un proceso productivo llevado a cabo por la misma. En consecuencia, los terrenos que se posean con la intención de ser entregados en el marco de un contrato de fiducia mercantil, deben ser reconocidos dentro de la subcuenta 151002 – TERRENOS, de la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, toda vez que la intervención posterior de los terrenos no está a cargo de la Caja, sino del Patrimonio autónomo.

CONCEPTO No. 20172000031051 DEL 16-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios Otros Activos
	SUBTEMAS	Valor de los terrenos entregados al patrimonio autónomo

Doctora

AUDREY ÁLVAREZ BUSTOS

Subdirectora Financiera

Caja de Vivienda Popular (CVP)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002126-2, del día 27 de abril de 2017, en la cual solicita dar alcance al concepto

con número de radicado 20162000040051 del 21 de diciembre de 2016, en los siguientes términos:

“... indicar si es posible que la CVP entregue el terreno “Arboleda Santa Teresita” a la Fiduciaria por el valor en libros y no por el valor comercial.

La petición obedece a que la modelación financiera elaborada por la CVP en el año 2015 (05 de mayo), tomó como base el valor catastral que presentaba el predio en la fecha de la modelación (\$ 733.849.000, 00), tal como lo muestra el certificado catastral N° 361711 expedido por la Unidad Administrativa Especial de Catastro (anexo a la presente comunicación); este valor está representado por 1.1 SMMLV, permitiendo el cierre financiero del proyecto, (...)

Ahora bien, en la actualidad dicho predio presenta un valor catastral superior, que genera un desequilibrio en la modelación financiera del proyecto, dicha situación crea dudas para esta entidad, ya que se debe realizar la transferencia del predio a la Fiducia, y no se tiene certeza si se debe realizar con el valor establecido en la modelación o con el valor catastral actual del predio, so pena de que el cierre del mismo exceda los 70 SMMLV establecida para las Viviendas de Interés Prioritaria (VIP)...”

CONSIDERACIONES

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

Para iniciar, se rescata lo indicado por el Régimen de Contabilidad Pública sobre el principio de medición establecido en el RCP, el cual indica:

“Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación (...) Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas”. Con base en lo anterior, se requiere tener en cuenta

Complementariamente, la norma técnica relativa a la medición del inventario, que de acuerdo al párrafo 163 del RCP, como parte del numeral 9.1.1.4 – Inventarios, establece que:

“Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias (...) las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que

permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. (...) No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, incluido en el Manual de procedimientos anexo al Régimen de Contabilidad Pública, en su numeral 13 plantea que:

“La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociadas depreciaciones, provisiones, valorizaciones y su correspondiente superávit, el registro contable debe considerar la disminución de estos conceptos. La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda” (subrayado fuera del texto).

Ahora bien, para el tratamiento contable del reconocimiento de la fiducia mercantil, bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se basará en lo indicado en el concepto con radicado número 20172000018511, emitido el día 17 de marzo de 2017, dirigido a la doctora Audrey Álvarez Bustos, así:

“En consideración de los elementos establecidos en el Manual de procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, los terrenos, así como el efectivo entregados al patrimonio autónomo, son reclasificados desde sus cuentas de origen, es decir, inventarios y efectivo, respectivamente, hacia la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. De acuerdo a lo anterior, dando cumplimiento a los parámetros fijados en el Manual mencionado, en línea con la inquietud planteada, se requiere que la CVP actualice el valor de tales derechos, como mínimo una vez al mes, con base en la información reportada por la Fiduciaria Bogotá, mas no el valor de los terrenos en sí mismos, ya que el proceso de actualización, cuando este procede, debe efectuarse en la contabilidad del patrimonio autónomo”.

CONCLUSIONES

El valor del contrato fiduciario corresponderá al pactado entre las partes, mientras que, el valor de la constitución del patrimonio autónomo será igual al valor de la transferencia de los bienes y derechos a la fiduciaria.

Para establecer el valor por el cual se transferirá el terreno en consulta, es preciso indicar que, bajo el Régimen de Contabilidad Precedente, el valor de los terrenos clasificados como inventarios, que posteriormente serán transferidos al patrimonio autónomo en el desarrollo de proyectos de Vivienda de Interés Prioritario –VIP, y que tiene como destinación final proporcionarlos a la comunidad a precios no significativos o en forma gratuita, no serán objeto de actualización a su valor de realización y, por ende, se mantendrán a costo histórico.

Así las cosas, las condiciones contractuales del negocio fiduciario serán las establecidas por las partes, y por tanto, corresponderá a las mismas establecer el valor por el cual se decida transferir los bienes.

En consecuencia de lo anterior, se complementa el primer párrafo del acápite “Consultas 1 y 2” de las conclusiones expuestas en el concepto No. 20162000040051 del día 21 de diciembre de 2016, dirigido a la doctora Audrey Álvarez Bustos, subdirectora financiera de la Caja de Vivienda Popular, lo demás se mantiene bajo los mismos términos.

CONCEPTO No. 20172000075111 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios Gastos de operación Gasto público social
	SUBTEMAS	Tratamiento contable sobre los bienes adquiridos para entregar a título de reparación a las víctimas.

Doctor

LUIS EUGENIO HERRERA PÁEZ

Subdirector Financiero

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043592, del 27 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“La Secretaria General de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. a través de la Oficina Alta Consejería de los Derechos de las Víctimas, la Paz y la Reconciliación y en cumplimiento del mandato legal previsto en la Ley 1448 de 2011 “Por la cual se dictan medidas de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno y se dictan otras disposiciones” y el Decreto 1084 de 2015, compra bienes para entregar a título de reparación a las víctimas, donde estos elementos son entregados directamente por el proveedor en el sitio acordado con los beneficiarios.

Es claro para la Secretaría General que estos bienes no son para el uso en el desarrollo de su objeto misional y son exclusivos para la reparación a las víctimas según lo estipulado en la Ley citada.

Con las características descritas anteriormente, ¿Estos bienes requieren de un ingreso a las cuentas del almacén de la entidad afectando cuenta de activos? o ¿Deben ser registradas directamente al gasto en las cuentas de resultado?”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos: El Régimen de Contabilidad Pública, sobre los inventarios, establece:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

159. La comercialización comprende el proceso de intermediación entre los centros de producción y los destinos de consumo, a través de diferentes operaciones de compraventa mayoristas o minoristas, actividad en la cual los bienes no son objeto de transformación por parte de quien los comercializa”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, sobre los gastos, el Régimen de Contabilidad Pública establece:

“9.1.4.2 Gastos

282. Noción.

Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere”.

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuenta instituye la descripción de las siguientes cuentas contables:

“5211 – GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública. (...)

55 – GASTO PÚBLICO SOCIAL

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad”.

CONCLUSIONES

Los bienes adquiridos por la entidad para ser entregados a título de reparación a las víctimas, que serán entregados directamente por el proveedor al beneficiario, constituyen un gasto para la entidad, que al momento de su adquisición deberán ser reconocidos en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, o si son bienes destinados para la solución de las necesidades básicas insatisfechas y/u orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, se reconocerán en la subcuenta denominada Asignación de bienes y servicios, de la cuenta que corresponda del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, con un crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

De manera adicional, la entidad deberá realizar control administrativo para garantizar que cuando se pacte la entrega de los bienes directamente por el proveedor a los beneficiarios, esta se realice en los plazos y condiciones pactadas, de tal suerte que se conserven los documentos idóneos que respalden tal entrega.

CONCEPTO No. 20172000108061 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios Patrimonio público Incorporado
	SUBTEMAS	Registros contables por la restitución de los bienes entregados en el marco del Programa de Vivienda Gratuita

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Patrimonio Ingresos por Transferencias Gastos
	SUBTEMAS	Registros contables por la restitución de los bienes entregados en el marco del Programa de Vivienda Gratuita

Doctor
ALEJANDRO QUINTERO ROMERO
Director Ejecutivo
Fondo Nacional de Vivienda- FONVIVIENDA
CALLE 18 No. 7-59 PISO 3 código postal 110321
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500052802 del 5 de diciembre de 2017, mediante la cual presenta consulta en los siguientes términos:

“Teniendo en cuenta que en la mesa de ayuda realizada el 17 de noviembre de 2017, en las instalaciones de la Contaduría, en la cual se solicita asesoría con relación al registro contable que debe realizar el Fondo Nacional de Vivienda, por la restitución de los subsidios en especie entregados en el marco del Programa de Vivienda Gratuita que se revocaron por el incumplimiento de las obligaciones del beneficiario inicial; es decir las viviendas restituidas y titularizadas a favor de FONVIVIENDA, hasta que se vuelvan a asignar a un nuevo beneficiario del subsidio.

Conforme a lo anterior, surgen las siguientes inquietudes a efecto de obtener los lineamientos sobre la elaboración de los registros contables.” (...)

Presenta los antecedentes del tema y formula los siguientes interrogantes

1. ¿A qué cuenta del grupo 15 de inventarios se debe registrar el valor de las restituciones del subsidio en especie a 31 de diciembre de 2017, y bajo el nuevo marco normativo - Normas internacionales, cuál es su homologación?
2. Bajo el nuevo marco normativo, la cuenta de patrimonio público incorporado no existe, ¿A qué cuenta se debe reclasificar?
3. Con relación al deterioro bajo el nuevo marco normativo, ¿cuál sería su registro contable?
4. Bajo marco contable precedente y el Nuevo Marco Normativo, ¿Cuál sería la forma de medir inicialmente cada activo (casa) recibido por concepto de restitución? ¿Cuál sería su medición posterior? Las casas recibidas provienen de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.

5. Si el valor del subsidio determinado internamente corresponde a 70 salarios mínimos mensuales vigentes (\$51.640.190) para este año, ¿La medición inicial puede exceder dicho valor tomando como referencia un valor de mercado o costo de reposición? ¿Qué afectación tendría en el entendido que dichas casas serán entregadas posteriormente a un nuevo beneficiario?

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

El párrafo 132 del marco conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad pública – RCP, señala lo siguiente:

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

Por su parte, los párrafos 158, 162 y 163 sobre las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en relación con los inventarios, señalan:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico (...)

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. (...). No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado.

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1510 - MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, como: “Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

La dinámica, indica que: “SE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos. (...) (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco conceptual anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 modificada por la Resolución 484 de 2017, en el numeral 5 define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información a cargo de las entidades de gobierno, señalando, entre otros, los siguientes principios:

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

El citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución Nº 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

La norma sobre inventarios contenida en el numeral 9 del capítulo I Activos del marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017, dispone:“INVENTARIOS 9.1. Reconocimiento 1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (Subrayado fuera de texto)

2. Medición inicial

(...)

Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (Subrayado fuera de texto)

9.3. Medición posterior.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, ... Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, ... , se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición (...)

Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo. (...) (Subrayado fuera de texto)

Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización.

9.4. Reconocimiento en el resultado (...)

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

El numeral 1.3 del capítulo IV Ingresos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, respecto de las transferencias, determina que: “Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el instructivo 002 de 2015 en el cual se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno, en relación con los inventarios, dispone lo siguiente: (...)

b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los del literal a), según su naturaleza, en bienes adquiridos que se van a comercializar o a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, (...)

f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, ..., que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)

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

“15. INVENTARIOS

DESCRIPCIÓN En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse sin contraprestación en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (Subrayado fuera de texto)

1510- MERCANCIAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las mercancías adquiridas.
- 2- El valor de los bienes recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

3145 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los bienes y derechos incorporados.

. (...)

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal. DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por concepto de otras transferencias.

5550- SUBSIDIOS ASIGNADOS

Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

CONCLUSIONES

1. Interrogantes No. 1, 2 Y 4

- **Régimen de Contabilidad Pública Precedente**

Los bienes restituidos en favor de FONVIVIENDA deben registrarse debitando la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, por el costo histórico, el cual, al no conocerse el valor de adquisición o el importe original deberá ser determinado empleando métodos de reconocido valor técnico, como lo determina el párrafo 132 del Marco conceptual del RCP. Como contrapartida se utilizará la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

- **Marco Normativo para Entidades de Gobierno**

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto atendiendo los principios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017 y de conformidad con en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, el registro contable de los bienes restituidos es el siguiente.

Registro de saldos iniciales a primero de enero de 2018 y a partir de esta fecha

Para efectos del proceso de transición a la nueva regulación contable, la entidad deberá incorporar el valor de las viviendas en la subcuenta 151003 Construcciones, de la cuenta 1510 Mercancías en existencia, por el costo de reposición o valor de mercado. La diferencia resultante de comparar el costo histórico registrado a 31 de diciembre de 2017 con el costo el costo de reposición o el valor de mercado calculado en la fecha de transición se registrará directamente en la subcuenta 314505-Inventarios de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Ahora bien, los bienes que sean objeto de recuperación con posterioridad al 31 de diciembre de 2017, se reconocerán estableciendo su valor de conformidad con lo indicado en la norma de ingresos sin contraprestación, esto es a valor de mercado o a costo de reposición, y registrando un débito a la subcuenta 151003 Construcciones, de la cuenta 1510 MERCANCIAS EN EXISTENCIA, con crédito a la subcuenta 442810 Bienes o recursos expropiados en caso de configurarse una expropiación propiamente dicha, o en la subcuenta 442890 – Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con estas últimas subcuentas se sustituye, para el caso consultado, el registro de la extinta cuenta 3125 PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO.

Interrogante No. 3

Con relación al deterioro, los inventarios cuya finalidad es distribuirlos gratuitamente o a precios de no mercado, de conformidad con lo establecido en el numeral 9.3 de la norma de inventarios, en la medición posterior se medirán por el menor valor entre el costo y el costo de reposición. Si el costo de reposición es inferior al costo de los bienes reconocidos como inventarios, la diferencia se reconoce como gasto en el resultado del periodo, debitando la subcuenta 535002 Mercancías en existencia, de la cuenta 5350-DETERIORO DE INVENTARIOS, con crédito a la subcuenta 158002 Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS.

Ahora, si con ocasión de la preparación de los saldos iniciales a primero de enero de 2018, los bienes presentan indicio de deterioro, deber efectuarse el cálculo respectivo y registrarse mediante un débito en la subcuenta 314505 Inventarios, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Interrogante No. 5

Como se indicó en el numeral 1 de estas conclusiones, la medición inicial corresponde al valor de mercado o el costo de reposición, con independencia que este valor exceda los 70 salarios mínimos mensuales vigentes, situación que es ajena a lo dispuesto en la regulación contable. Por lo tanto, la entidad deberá resolver el asunto desde la perspectiva de la normatividad que regula los subsidios de vivienda, y de ello dependerá el procedimiento contable. Así por ejemplo si se llegare a modificar o completar tal regulación estableciendo que el nuevo beneficiario debe cancelar el importe que excede el límite de los 70 salarios mínimos, entonces procede un registro por dicho diferencial en la subcuenta que corresponda de la cuenta 13846 Enajenación de activos, de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En términos generales la afectación contable cuando los bienes se entreguen los bienes a un nuevo beneficiario, será un débito a la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS por el valor en libros, con crédito a la subcuenta 151003-Construcciones 151003 Construcciones, de la cuenta 1510 MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000010501 del 01-03-2017
 20172000013261 del 03-03-2017
 20172000036181 del 06-07-2017

1.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20172000000351 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros pasivos Hacienda pública Patrimonio institucional Provisiones, depreciaciones y amortizaciones Cuentas de orden deudoras Cuentas de orden acreedoras Costos de producción
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Otros activos-Activos entregados en concesión Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto por deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Otros Activos – propiedades de inversión Otros Activos – activos intangibles Otros Activos – activos bilógicos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones Gastos - transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

Doctora

PAOLA MONTEALEGRE POSADA

Profesional Universitario Dirección Financiera de Contabilidad

Secretaría de Hacienda Departamental del Tolima

Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550002229-2, del 15 de marzo de 2016, en la cual consulta:

1. ¿Qué diferencia existe entre Bienes o Recursos Entregados en Administración y Bienes o Recursos Entregados en Comodato?
2. ¿Cuál es el tratamiento que se le da a la Depreciación de los Bienes o Recursos Entregados en Administración y Bienes o Recursos Entregados en Comodato, tanto en su entrega como en su recibo?

CONSIDERACIONES

4. DIFERENCIA ENTRE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO:

- El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución N° 354 de 2007, define las siguientes cuentas, así:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. ...

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

- El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual referido, señala:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. (...)” (Subrayado fuera de texto)

2. DEPRECIACIÓN DE LOS BIENES RELACIONADOS CON RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO

La Constitución Política de Colombia ordena:

“ARTÍCULO 355.Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado.

El Gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de Desarrollo. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.” (Subrayados fuera de texto)

La Ley N° 9 de 1989, decreta:

“ARTICULO 38.Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables. ...” (Subrayados fuera de texto).

El Código Civil Colombiano, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo restituir la misma especie después de terminar el uso.

ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aún cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTICULO 2203. RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA.El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.

3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública, establece:

Régimen De Contabilidad Pública Precedente- Resolución 354 De 2007.

- El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala:

“16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Para el caso de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Los anteriores registros se efectúan siempre que los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, la depreciación y amortización se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

En el caso de las empresas públicas, la depreciación y amortización de los activos relacionados directamente con las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR). Por su parte, la depreciación de las propiedades de inversión, así como

de los activos de las entidades contables públicas dedicadas a las actividades de la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera o aseguradora, la explotación de los juegos de suerte y azar y, las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de las empresas públicas, se registra debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). (...)

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

26. RESTITUCIÓN DE LOS BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

La restitución de los bienes de uso permanente sin contraprestación de una entidad del gobierno general a otra entidad del gobierno general, se reconoce debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, o la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien restituido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, las subcuentas 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o las subcuentas 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB). La diferencia se registra acreditando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad que recibe los bienes los incorpora por el valor en libros de la entidad que los restituye, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Adicionalmente, disminuye el valor registrado en las cuentas de orden, para lo cual acredita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). La depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime.

Cuando la restitución de los bienes se realice entre entidades del gobierno general y empresas, o entre empresas, la entidad del gobierno (Sic) o empresa que devuelve los bienes debita la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y acredita la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, la entidad del gobierno general o la empresa pública que recibe los bienes reclasifica el valor neto de la subcuenta que corresponda, de las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, a la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado y se acredita la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta 311576-Otros activos ó la subcuenta 324077-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique el bien entregado, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.” (Subrayados y negrilla con subrayado fuera de texto)

Marco Normativo Anexo Resolución 533 de 2015-Entidades de Gobierno:

- El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

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

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

6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. ... (...) pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (Subrayados y subrayado con negrilla fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015, prescriben: (...)

2.1 Reconocimiento

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

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

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (Subrayado fuera de texto) (...)

2.2 Medición

(...) . Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.(...)

a. Medición posterior (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe:

“1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

19-OTROS ACTIVOS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos. También incluye los recursos controlados por la entidad que no han sido incluidos en otro grupo y de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

1951- PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor de los terrenos y edificios que se tienen para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

1952- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los edificios clasificados como propiedades de inversión por el consumo del beneficio del potencial de servicio, o los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1970-ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor de los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables.

1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR)

Representa el valor acumulado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que incorpora el activo, las cuales se estiman teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestión a la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su costo.

1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha pérdida sistemática se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1986- ACTIVOS DIFERIDOS:

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS:

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

53 DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos estimados para reflejar el valor del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o deterioro, así como los montos para cubrir posibles pérdidas que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios

económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5362-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad de inversión por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5363 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha disminución se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor calculado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que incorpora el activo, el cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias.

5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos” (Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014-EMPRESAS NO COTIZANTES:

- El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

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

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...) . Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...). Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.(...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. (...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con

base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo. (...)

6.1.4 Ingresos

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

- Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo a la Resolución 414 de 2014, prescriben:

"1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. ... (...)

2.1 Reconocimiento

(...) Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención. (...)

10.2 Medición inicial (...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. ...

10.3 Medición posterior

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

La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá en el resultado del mismo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores. (...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES (...)

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. (...)

12.2 Medición inicial (...)

Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle. (...)" (Subrayados fuera de texto)

- El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe:

1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos en efectivo a favor de la empresa que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias

1952-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los edificios clasificados como propiedades de inversión por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas

1970 ACTIVOS INTANGIBLES:

Representa el valor de los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Así mismo, representa el valor de la plusvalía generada en las combinaciones de negocios en las cuales la entidad adquirida es absorbida por la adquirente.

1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR)

Representa el valor acumulado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, las cuales se estiman teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la empresa para la transformación y recolección de activos biológicos a fin de venderlos o convertirlos en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales, los cuales se miden por su costo.

1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha pérdida sistemática se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1984-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado por la pérdida de los beneficios económicos futuros de los activos biológicos medidos al costo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la amortización

1986- ACTIVOS DIFERIDOS

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.

2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS:

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

4430-SUBVENCIONES:

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.

53 DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos estimados para reflejar el valor del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o deterioro, así como los montos para cubrir posibles pérdidas que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5362- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática para reconocer la disminución gradual de la capacidad operativa de la propiedad de inversión por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5363- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha disminución se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas

5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor de la disminución gradual de la capacidad operativa de los activos intangibles por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo. Dicha capacidad se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas

5424-SUBVENCIONES:

Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. ” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, en cumplimiento del artículo 355 de la Constitución Política Nacional, y 38 de la Ley 9ª de 1989, y del Régimen de Contabilidad Pública me permito absolver su consulta en los siguientes términos:

1. DIFERENCIA ENTRE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO

La administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular.

Por lo tanto, los recursos entregados en administración representan un derecho a favor de la entidad contable pública que los entrega, incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Estos recursos, constituyen un pasivo para la entidad que los recibe en calidad de administradora como recursos recibidos en administración, cuya obligación se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los sobrantes.

Por su parte el comodato es un préstamo de uso de un bien mueble o inmueble a título gratuito, el cual deberá restituirse al final de su uso. Bajo esta modalidad, el propietario cede el usufructo y conserva para sí la titularidad sobre el bien.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y DE BIENES ENTREGADOS EN COMODATO, Y SU DEPRECIACIÓN TANTO EN SU ENTREGA COMO EN SU RECIBO

2.1. Tratamiento Contable de recursos entregados en administración y su depreciación, Resoluciones N° 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

El derecho para el titular de los recursos entregados en administración, se reconoce en la subcuenta respectiva de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN,

en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, y de la subcuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN en aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, en tanto que la obligación que asume el administrador se registra en la cuenta que corresponda, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007 y en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015.

Ahora bien, por lo menos mensualmente se deben realizar legalizaciones por la ejecución de los recursos, con éstas el administrador disminuye el pasivo mediante un débito en la cuenta 2453 o 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; el dueño de los recursos debe incorporar los activos generados o adquiridos por el administrador en cumplimiento de la misión encomendada; por consiguiente, si hay lugar a ello, debe registrar un débito en la respectiva subcuenta y grupo, de la clase 1. ACTIVOS y disminuir el derecho con un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1424 o 1909 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, atendiendo para ello los diferentes catálogos correspondientes a los marcos normativos expedidos, según lo señalado en el párrafo anterior.

De otra parte en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, el propietario debe determinar la vida útil y reconocer la depreciación sobre el 100% del activo, con un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). En aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, debe determinar su vida útil, y establecer su depreciación teniendo en cuenta el valor residual, es decir sobre el 100% del activo menos el valor residual, reconociéndola mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES, o de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

2.2. Tratamiento Contable de bienes entregados en comodato y su depreciación, resoluciones 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

2.2.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

Los comodatos celebrados entre entidades de Gobierno y entre entidades de Gobierno y empresas deben ser reconocidos según lo estipulado en los numerales 25 y 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. En términos generales, la depreciación de estos bienes

se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime, y debe ser reconocida por quien según la normatividad, le corresponda incorporar el bien, de conformidad con el numeral 16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN, así:

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables de entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, se registran debitando las subcuentas o 312804, 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) 327003-Depreciación de propiedades, planta y piedades, planta y equipo, o equipo y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables de entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, se registran debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables de entidades de gobierno general y de empresas públicas, se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- La depreciación de las propiedades de inversión, así como de los activos de las entidades contables públicas dedicadas a las actividades de la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera o aseguradora, la explotación de los juegos de suerte y azar y, las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de las empresas públicas, se registra debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

.1.1. Marco Normativos anexos a las Resoluciones 414 De 2014-Empresas no Cotizantes y 533 de 2015-Entidades De Gobierno:

El tratamiento contable de los contratos de comodato, no está desarrollado expresamente dentro de la Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el

contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales anexos a estas resoluciones, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a los intervinientes en los contratos de comodato (Comodante y comodatario) a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes entregados en comodato bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente, atendiendo los lineamientos que se señalan a continuación.

Para el efecto, una empresa en calidad de comodante o comodataria controlará los bienes, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, usarlos la mayor parte de su vida económica, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados a dichos bienes.

En contraste, una entidad de gobierno en calidad de comodante o comodataria ostentará el control de los bienes al considerar la capacidad para usarlos o definir su uso para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados de éstos bienes.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

2.2.2.1. Transferencia sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% o de la porción de un activo entregado al comodatario.

2.2.2.1.1. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

El comodante, debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida

un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte el comodatario, debe incorporar mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta el 100% o la porción del activo recibido, de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso, y un crédito en la subcuenta 442807–Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.2. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido un débito en la subcuenta 198604–Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS. Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, disminuirá el saldo de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El comodatario debe incorporar el activo recibido y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002–Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990–OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, la Entidad irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.3. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales. El comodante debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, la diferencia se registra mediante un débito la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un

crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

El comodatario, debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

2.2.2.1.4. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, mediante un débito en la subcuenta 198605–Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986- ACTIVOS DIFERIDOS. A medida que se cumplan las condiciones se debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424–SUBVENCIONES y se acreditará la subcuenta 198605–Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS

El comodatario debe incorporar el activo y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo recibido y un crédito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990– OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Una vez se cumplan las condiciones, se reconoce el ingreso en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno ó 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

2.2.2.2. Transferencia no sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del activo al comodatario.

2.2.2.2. Si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo.

El comodante en aplicación de las Resolución N° 414 de 2014 Y 533 DE 2015, debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, y reconocer simultáneamente un ingreso por arrendamiento y un gasto por transferencias o por subvenciones. Este hecho se debe reconocer con un débito en la subcuenta 138439-arrendamiento operativo,

de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS.

Alternamente debe disminuir el derecho y reconocer un gasto, en aplicación de la Resolución 414 de 2014 mediante un débito en las subcuentas 542405- Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, 542490-Otras subvenciones, de la cuenta 5424 SUBVENCIONES, o 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y en aplicación de Resolución 533 de 2015 mediante un débito en la subcuenta 542307 -Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 542405- Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES, y en ambos casos la contrapartida será un crédito en la subcuenta 138439-arrendamiento operativo, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte el comodatario deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo por el plazo pactado en el acuerdo, para lo cual deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo para tener el derecho de uso sobre el activo y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos, así:

Si el comodatario es una empresa El tratamiento contable se da mediante un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, 443006-Bienes recibidos sin contraprestación o 443090- Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Cuando el comodatario sea una entidad de gobierno, reconocerá un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 442807- Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Finalmente, los bienes en comodato los debe reconocer, medir, revelar y presentar, la entidad que cumpla los criterios para reconocerlos como activos, es decir, sean recursos controlados, de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente,

aplicando la norma que corresponda al tipo de bien o bienes incluidos en el acuerdo, en las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en la respectiva subcuenta, de las cuentas 1951- PROPIEDADES DE INVERSIÓN 1956-ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN, 1970 ACTIVOS INTANGIBLES, 1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, 1986- ACTIVOS DIFERIDOS

Ahora bien, la depreciación y amortización de este tipo de bienes, se determina cuando se encuentren en la ubicación y condiciones necesarias para ser usados, y se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas, su registro contable procede teniendo en cuenta el CGC anexo a la Resolución 139 de 2015, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y el CGC anexo de la Resolución 620 de 2015 aplicable a las entidades de Gobierno, mediante los siguientes registros:

Un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 5362-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN, 5363 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, 5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES, y como contrapartida un crédito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), 1952- DEPRECIACIÓN,ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR), 1957-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESION (CR), 1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), 1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Por otra parte atendiendo el principio de esencia sobre la forma, es preciso advertir que debe evaluarse, si la realidad subyacente del contrato corresponde a una concesión, dado que la Transferencia del activo destinado a explotar servicios o actividades reservadas al concedente, el cual controla y regula el precio y los destinatarios de los servicios que se prestan. Por lo tanto se debe atender lo dispuesto en la Norma de Acuerdos de Concesión prevista en los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y 533 de 2015, y sus modificaciones, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000000581 DEL 11-01-2017

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	SUBTEMA	Reconocimiento contable Contratos de Comodato Reconocimiento contable de adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA, antes y después de la firma del contrato de comodato. Reconocimiento contable por pago de seguros contra todo riesgo.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Gastos de administración y operación Transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable Contratos de Comodato Reconocimiento contable de adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA después de la firma del Contrato de comodato Reconocimiento contable por pago de seguros contra todo riesgo.

Doctora
FABIOLA RIVERA ROJAS
Subdirectora Administrativa y Financiera
U.A.E. Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA)
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en este Despacho con el No. 20165500075002 de fecha 11 de noviembre de 2016, donde manifiesta, lo siguiente:

“La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA), desde su Creación en septiembre de 2011 ha funcionado en las instalaciones del Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, pero solo hasta el mes de junio de 2016 fue legalizado el Convenio Marco Interadministrativo a título de comodato que formaliza como tal el derecho a uso del inmueble. (...)

Teniendo en cuenta lo anterior y frente al hecho del reconocimiento acorde al Régimen de Contabilidad Pública y de las NICSP de los bienes tanto entregados como recibidos en comodato entre entidades públicas, surge la imposibilidad de poderlos incorporar dentro de los activos de la ANLA, teniendo en cuenta que dicho comodato entrega de manera

fraccionada partes del inmueble sin la posibilidad de poder establecer un valor para el mismo (...)"

De otro lado se encuentran todas las erogaciones en la cuales la ANLA ha incurrido para las adecuaciones de las instalaciones en función de su cometido estatal como lo son (ventanas, puertas, divisiones para baño, muebles modulares para la cocina, cableado estructurado, puerta de incendios, entre otros), las cuales se han reconocido como activos de la entidad, con la premisa que dichas erogaciones fueron realizadas en vigencias anteriores antes de la firma del respectivo comodato.

En el proceso de depuración contable que se está realizando por la entidad consideramos pertinente terminar de depreciar los activos antes mencionados para el cierre de la vigencia 2016 y de esta manera poder contar con información depurada, acorde a los estándares Internacionales y a la realidad financiera de la entidad.

Con todo lo anterior solicitamos comedidamente nos sea orientado el procedimiento a realizar frente a las siguientes situaciones:

- a. Reconocimiento contable del comodato.
- b. Reconocimiento contable de las erogaciones por adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA antes y después de la firma del respectivo comodato.
- c. Pago de seguro contra todo riesgo."

A continuación se resuelve la consulta, bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y bajo la el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

CONSIDERACIONES

1. COMODATOS

1.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo dispuesto en Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

"25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN. Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para

ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general”.

(...) La entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”

1.2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En relación con los contratos de comodato, la CGN ha expedido varios conceptos, entre ellos el Radicado con el N° 20162000023571, dirigido a la doctora AURA G. VELASCO FREYRE Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual concluyó:

“El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (lacomodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

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

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

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

- a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el comodatario, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la

subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, el comodatario debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodatario es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodatario se encuentra sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros. Cuando la entidad comodatario sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la

consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.” (...)

También se expidió el concepto No. CGN N° 20162000033461 dirigido al Ministerio de Defensa Nacional, donde de sus conclusiones se resalta lo siguiente, con relación a la medición:

“Cuando la entidad pública traslade sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a otra entidad, las partes involucradas deben estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, según lo contemplado en la Norma de propiedades planta y equipo, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación y la Norma de subvenciones en el caso de las empresas públicas.” (Subrayado fuera de texto)

2. Reconocimiento contable de las erogaciones por adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA antes y después de la firma del respectivo comodato.

2.1 Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Los párrafos 197 del Marco conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, prescriben:

168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda.

“197. Las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la amortización afecta directamente el patrimonio, excepto para las obras y mejoras en propiedades utilizadas para las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. (Subrayado fuera de texto)

2.2 Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El numeral 10 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dispone lo siguiente:
 “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. (...)”

3) Pago de seguros

El numeral 6.1.5 del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, señala lo siguiente:

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

6.1.5. Gastos. Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, ... que deban reconocerse en el resultado del periodo.

También, las citadas Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo IV INGRESOS, establecen lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución N° 620 de 2015, mediante la cual se expidió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que deben utilizar las entidades de gobierno sujetas al ámbito de aplicación del Marco normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

SE DEBITA:

1- El valor causado por concepto de transferencias.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por concepto de otras transferencias.

CONCLUSIONES

1) COMODATOS

1.1 Bajo el Régimen de Contabilidad Precedente

Para el reconocimiento de los bienes entregados y recibidos en comodato le es aplicable el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo para los bienes de uso permanente y sin contraprestación.

Por lo tanto, la U.A.E (ANLA), al ser una entidad de gobierno que recibe el bien por parte de otra entidad de gobierno, registra los bienes por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Por su parte, la comodataria deberá descargar el activo y sus cuentas valuativas, es decir su valor en libros, contra el Capital Fiscal

1.2 Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Con relación al contrato de comodato suscrito por la ANLA con el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, las partes deberán evaluar conjuntamente la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado, como se señaló en el concepto N°20162000023571, enunciado en las consideraciones, el cual es aplicable al caso por usted consultado.

Para efectos de la medición, las partes involucradas deben estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, utilizando las alternativas de medición del activo para cada una de las partes, de conformidad con lo establecido en el Instructivo N° 002 de 2015.

2- Reconocimiento contable de las erogaciones por adecuaciones, instalaciones, mejoras, realizadas por la ANLA antes y después de la firma del respectivo comodato.

2.1 Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Las erogaciones en que incurrió la entidad para adecuar las oficinas, antes del contrato de comodato debieron reconocerse en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, en razón a que la edificación objeto de adecuaciones no es de propiedad del ANLA sino del Ministerio.

Por lo anterior, si las adecuaciones fueron registradas como Propiedades, planta y equipo del ANLA, esta entidad deberá reclasificarlas a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA. La respectiva amortización se registra mediante un débito en la subcuenta 511112-Obras y mejoras en propiedad ajena, con crédito a la subcuenta la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

Si la reclasificación se efectúa posterior a la suscripción del contrato de comodato, esta se realizará a la subcuenta y cuenta del activo donde se encuentren reconocidos los bienes de uso permanente sin contraprestación, siempre que las mismas cumplen con los criterios de mejoras, es decir que aumente su vida útil, amplíe su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejore la calidad de los productos y servicios, o permita una reducción significativa de los costos. Este mismo procedimiento aplica para las erogaciones que se efectúen con posterioridad a la suscripción del contrato de comodato.

2.2 Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Cuando el receptor del bien o comodatario haya incorporado en activo en su sistema de información contable, las adecuaciones y mejoras que se realicen al bien, se registrarán como un mayor valor del mismo, en la subcuenta y cuenta que lo identifique, siempre que las mismas cumplan con los criterios para su reconocimiento como activo. En caso contrario, deberá registrarse el respectivo gasto.

3- Seguros

Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, si la entidad receptora del activo (comodataria) asume erogaciones por concepto de seguros, los contabilizará como gastos.

Por su parte, si estas erogaciones las asume la entidad comodante (propietaria del activo), esta los contabilizará como gasto por transferencia en la subcuenta 542390-Otras Transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y reconoce la obligación a favor de la aseguradora. La entidad comodataria (receptora del activo) registrará un gasto

por concepto de seguros, y como contrapartida acredita la subcuenta 442890-Otras transferencias de la Cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20172000001291 DEL 24-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Sobreestimación en las cuentas Depreciación acumulada y Amortización acumulada de intangibles Registro en libros auxiliares de años anteriores Procedimiento contable cuando no se hallan soportes

Doctora
ERNEDIS DÍAZ CRIOLLO
Contadora
Institución Educativa Amina Melendro de Pulecio
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500064502, el día 23 de septiembre de 2016, en la cual consulta:

“La Contraloría Municipal de Ibagué, realizó Auditoría y estructuró tres hallazgos de tipo contable a la Entidad, dos por la sobreestimación de la cuenta 1685 y 1970 por encontrarse los bienes completamente depreciados y amortizados, y el tercero, en el Balance y los libros auxiliares puesto que no se detalla en la cuenta 3120 Superávit por Donación, los bienes donados ni se evidencia la existencia de los soportes respectivos. Las pruebas aportadas por la Entidad no fueron tenidas en cuenta por la Contraloría.

Conforme a lo expuesto, se solicita se conceptúe, si existe sobreestimación en la cuenta 1685 y la cuenta 1970 de activos totalmente depreciados y amortizados, la procedencia de registrar en los libros auxiliares de la actual vigencia, los elementos donados en los años 2011 y 2012, por petición de la Contraloría en el plan de mejoramiento; y el procedimiento a seguir cuando no se hallan soportes de registros en años anteriores. (Anexo Documentos)”

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 4º de la Ley 298 de 1996, le asigna entre otras funciones a la Contaduría General de la Nación-CGN, las siguientes: “Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública” y, “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.” (Subrayados fuera del texto)

Del mismo modo, el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

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

Asimismo, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. (...) (Subrayado fuera del texto)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...) (Subrayado fuera del texto)

9.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio (...)

243. Los factores que inciden en el comportamiento patrimonial, cuando generan incrementos, se constituyen en superávit que, dependiendo de su origen, puede ser pagado, operacional, de valuación, donado e incorporado. (...)

247. El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso. (...) (Subrayado fuera del texto)

9.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

335 Noción (...) Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, la oficialización de los libros de contabilidad, la clasificación de los documentos soporte, y la elaboración de los comprobantes de contabilidad, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para los efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que lo requieran. (...) (Subrayado fuera del texto)

9.2.1- Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos. (...) (Subrayado fuera del texto)

352. El representante legal o quien haga sus veces, o el servidor público responsable de la tenencia, conservación y custodia, denunciarán ante las autoridades competentes la pérdida o destrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. En este caso deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, en un período que no podrá exceder de seis (6) meses. Para la reconstrucción se tomarán como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes.”(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo se establece:

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

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

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

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES.

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

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL.

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio. (...) (Subrayados fuera de texto)

18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación. (...) (Subrayados fuera del texto)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.(...)
(Subrayados fuera del texto)

Adicional, el numeral 8 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles del Manual de procedimientos, señala:

“8. AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.

Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar.

En las entidades de gobierno general, la amortización de activos intangibles no asociados a la producción de bienes o servicios individualizables se registran debitando la subcuenta 312807-Amortización de Otros activos o 327006-Amortización de otros activos, de las cuentas 3128–PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB); y 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DD), respectivamente; acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

En las empresas públicas, y en las entidades de gobierno general donde existan activos intangibles asociados a la producción de bienes y servicios individualizables, la amortización de dichos activos se registra debitando la subcuenta respectiva de las cuentas que conforman el grupo 71-PRODUCCIÓN DE BIENES, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR). (...). (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la Resolución 357 de 2008 mediante la cual se establece el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el numeral 3.1 y 3.2, establece:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

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

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

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

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

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

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente

asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

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

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

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

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

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Relacionado con los bienes que sean identificados e incorporados al proceso contable como consecuencia de la depuración de la información contable, es preciso observar que en adelante los nuevos cálculos y registros contables de depreciación y actualización del valor de los bienes tendrán en cuenta la nueva vida útil calculada en la toma física.

3.7. Soportes documentales.

(...) no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

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

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

3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública. (...)

Los libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública (...) (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución N° 356 de 2007, describe:

“3120 SUPERÁVIT POR DONACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o derecho recibido en donación” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De las consideraciones expuestas, se concluye:

Es preciso advertir que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías, razón por la cual la respuesta se orienta desde la perspectiva de la normatividad contable, como se expone a continuación:

1. Si existe sobreestimación en la cuenta 1685 y la cuenta 1970 de activos totalmente depreciados y amortizados.

Los activos totalmente depreciados y amortizados que se encuentran en uso, indican que la entidad no revisó anualmente la vida útil de los activos de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos y el numeral 8 de

Amortización de activos intangibles, con el fin de ajustar oportunamente el valor en libros, evitando se deprecie en su totalidad, cuando aún los bienes siguen generando beneficios económicos, incumplimiento de esta forma lo preceptuado en el procedimiento sobre Propiedades, planta y equipo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

La vida útil debe revisarse anualmente y si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, deberá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

En este sentido, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos del valor en libros de los bienes, registrados en la contabilidad e incorpore nuevamente el activo con base en el nuevo valor del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación.

Es decir, que los bienes que se encuentran totalmente depreciados deben valorarse a su costo de reposición o valor de realización; una vez realizado dicho avalúo la entidad debe retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado el procedimiento anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, debe

estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

De otra parte, respecto a la actualización de propiedades, planta y equipo, este proceso puede llevarse a cabo por personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas que cuenten con la idoneidad y capacidad que permitan garantizar la razonabilidad y confiabilidad de la información.

Respecto al reconocimiento de un intangible que se encuentra totalmente amortizado, y que sigue en uso, el procedimiento es equivalente, y por lo tanto se debe reversar los saldos reconocidos en la contabilidad, e incorporar nuevamente el activo por el valor actual técnicamente determinado, y a partir de los beneficios económicos o potencial de servicios esperados, estimar una nueva vida útil, para el cálculo y reconocimiento de su amortización.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, es preciso advertir que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

2. La procedencia de registrar en los libros auxiliares de la actual vigencia, los elementos donados en los años 2011 y 2012, por petición de la Contraloría en el plan de mejoramiento

Desde la perspectiva de la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación, la individualización de los bienes es un imperativo, cualquiera sea su origen. Como consecuencia de ello, si no se tienen individualizados los bienes recibidos en donación, es imperioso que se proceda a realizarla.

3. El procedimiento a seguir cuando no se hallan soportes de registros en años anteriores.

Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. El Plan General de Contabilidad Pública, establece que si existe evidencia de la pérdida de dichos soportes, el representante legal o el servidor público responsable de la tenencia, conservación y custodia, debe denunciar ante las autoridades competentes este hecho y debe ordenar de inmediato la reconstrucción de la información.

Para dicha reconstrucción se debe tomar como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte validos preexistentes, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes.

CONCEPTO No. 20172000004881 DEL 17-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para subsanar la inadecuada incorporación al sistema de información financiera de Propiedades, planta y equipo entregados por el INCODER a título gratuito en la vigencia 2013.

Doctora
 DIANA YOLIMA RICO ARIAS
 Contadora
 Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca U.A.E.
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición radicada el 29 de diciembre de 2017 en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016-550-008259-2, donde solicita concepto para subsanar el registro contable efectuado en la vigencia 2013 mediante el cual se ingresó al sistema contable un terreno por la suma de \$966.429.933 y que tiempo después, como resultado de un proceso de avalúo realizado en la vigencia actual se pudo establecer que el inmueble recibido, además del terreno, también contaba con una edificación administrativa, otra edificación operativa, estanques y tanques, y que el valor del avalúo

asignado a cada uno de sus componentes, incluido el terreno, difiere del monto por el cual se efectuó el registro inicial.

Igualmente, consulta si es obligatorio tratar este tema en el Comité de Sostenibilidad Contable o en el Comité de Manejo de Bienes creados en esa entidad.

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 106, se señala lo siguiente:

7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública

100. Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información. (...)

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

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

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

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

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

Ahora bien, el anexo a la Resolución antes citada, el punto 3, que hace referencia a los procedimientos de control interno contable, en los numerales 3.1 y 3.2 del mismo, señala:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

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

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

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

Por su parte el numeral 3.11, de la citada Resolución, señalan:

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

CONCLUSIONES

Para subsanar la situación planteada en la consulta y con ello garantizar que la información contable revele la realidad económica y cumpla con la característica de confiabilidad, de manera extraordinaria se deben adelantar las siguientes actividades:

- Retirar del sistema de información el terreno por el valor incorporado, acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el terreno dentro del grupo 16 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO y debitando la subcuenta y cuenta en la que se registró inicialmente el terreno.
- Incorporar los bienes identificados en el reporte obtenido como resultado del avalúo realizado por el valor asignado a cada uno. Para ello se debitan las cuentas y subcuentas que correspondan a la naturaleza de tales bienes y se acredita la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de tales bienes en la cuenta 3125 PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO;
- Simultáneamente, estimar la vida útil tanto de las edificaciones, tanques y estanques, para reconocer las alícuotas de depreciación mediante las cuales se deberá calcular la contribución de activo al cometido estatal de la entidad.
- Revelar el hecho y el efecto financiero del ajuste realizado en las notas a los estados financieros.
- Adoptar un procedimiento interno para el ingreso de bienes que subsane la deficiencia reportada.

Es preciso advertir que el procedimiento señalado anteriormente, está orientado a solucionar una situación extraordinaria, no podrá considerarse como un mecanismo recurrente u ordinario para solventar la aplicación inadecuada del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, cuando se presentan situaciones que desvirtúan los resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental, es la misma entidad quien tiene la competencia para establecer un procedimiento interno con el propósito de conocer los hechos y proponer mecanismos de solución, para lo cual se deberá considerar, sin excepción alguna, todos los criterios definidos en la normatividad contable pública vigente.

Así las cosas, dado que el procedimiento de control interno contable a que hace referencia la Resolución N° 357 de 2008 prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, que si bien es cierto no es una condición *sine qua non*, esta instancia debería conocer hechos como los señalados en la consulta que afectan la situación patrimonial de la entidad y adoptar formalmente la decisión correspondiente.

CONCEPTO No. 20172000004911 DEL 17-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para la instalación de sistemas de sistema de detección de incendios y des-humidificación en inmuebles de propiedad de la Contraloría de Bogotá D.C.

Doctor

CARLOS EDUARDO MALDONADO GRANADOS

Subdirector Financiero

Contraloría de Bogotá D.C

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000082, del día 13 de diciembre de 2016, en la cual se señala:

“La Contraloría de Bogotá D.C. suscribió un contrato de Obra realizado a una bodega y una casa de la Entidad, dentro de las reparaciones locativas que se tenían contempladas en dicho contrato se encontraba la instalación de un sistema de detección de incendios y des humidificación, los contratistas e interventores adicional a las reparaciones y mantenimientos relacionaron lo siguiente:

- Sistema red contraincendios (extintores respaldo) agua nebulizada.
- Sistema de des humidificación y control de temperatura.
- Sistema de detección y alarma de incendio.
- Sistema de extinción de incendio con rociadores automáticos.
- Sistema de detección y alarma de incendio.

La Contraloría de Bogotá registró tales bienes en la subcuenta 165520 – Equipos de centros de control, teniendo en cuenta que estos permiten mitigar el riesgo dentro de un bien inmueble y por lo tanto no cumplían con los criterios indicados para considerarlos una adición y mejora del bien inmueble.

Teniendo en cuenta lo anterior, se formula la siguiente pregunta: ¿Cuál debe ser el correcto registro contable de los bienes en mención?”

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

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la normatividad contable, el párrafo 116 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública señala el Principio de Registro indicando que: “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, los párrafos 165 y 168 del citado del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, establecen lo siguiente:

“165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades

productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...).

168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda”.

Ahora bien, el Capítulo III, Título I, del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública, en el numeral 1, 14 y 17 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, se señala:

“1. ADICIONES Y MEJORAS

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios ó la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Tratándose de componentes de las propiedades, planta y equipo que cumplan con la definición de adición o mejora, la adquisición se registra debitando la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA y (...)

Cuando el componente se incorpore al bien se debita la subcuenta respectiva de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA. (...)

14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable.

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR , según el tipo de operación”. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Aunque en principio los elementos a que hace referencia la consulta podrían considerarse como bienes muebles, una vez instalados y previa aplicación del criterio profesional, podrían tratarse como parte del inmueble por encontrarse adheridos al mismo y, como consecuencia de ello, no pueden trasladarse de un lugar a otro y tampoco tendrían capacidad para prestar servicios de manera independiente, pues ello solo ocurre si funcionan como parte de la edificación.

Por lo anterior, una vez instalado el sistema de detección de incendios y des humidificación, la Contraloría de Bogotá D.C. deberá reconocerlos como activos, siempre que este cumpla con lo señalado en Plan General de Contabilidad Pública PGCP y el Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública, en particular lo dispuesto en el numeral 1 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, la Norma técnica para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo permite capitalizar dichas erogaciones por concepto de adiciones, en la cuenta contable donde se encuentra registrado el activo al cual se adhieren tales sistemas, dentro del

grupo 16 – PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, siempre que cumpla con una de las siguientes condiciones:

- Aumenta la vida útil del activo
- Amplia la capacidad productiva y eficiencia operativa
- Mejora la calidad de los productos y servicios
- Reduce significativamente los costos

Para decidir si registra el sistema de detección de incendios y des-humidificación como activo (mayor valor de la edificación) o como gasto es necesario contrastar lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, se puede tener en cuenta lo señalado por la CGN en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación con los activos de menor cuantía.

CONCEPTO No. 20172000010501 DEL 01-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Inventarios
	SUBTEMAS	Registro contable de inmuebles de uso indeterminado

Doctora
AUDREY ALVAREZ BUSTOS
Subdirectora Financiera
Caja de Vivienda Popular ESP (CPV)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500001842, del día 18 de enero de 2017, en la cual señala lo siguiente:

“El área de gestión de Urbanización y Titulación de la CVP remitió la base de datos de los inmuebles de propiedad de la entidad, en la cual se evidencia que para algunos de estos no se ha definido la política de uso, razón por la cual se les clasificó como “de uso indeterminado”.

Se precisa, que los bienes objeto de consulta no cumplen con las características de Propiedades, planta y equipo, y la CVP podría comercializarlos, entregarlos a título gratuito a la comunidad, transformarlos o no realizar ninguna acción, y dado que no se ha definido la política de uso hay incertidumbre sobre cómo deben reflejarse en la contabilidad.

¿Cuál debe ser la afectación contable que se debe realizar bajo Régimen Precedente para los bienes de uso indeterminado que no cumplen con las características de propiedades, planta y equipo?”

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

CONSIDERACIONES

En el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 354 de 2007 se establece la cuenta 1637- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS en cuya descripción y dinámica se enuncia lo siguiente:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 3120-Superávit por Donación, 3235- Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado, 3255-Patrimonio Institucional Incorporado, 1605-Terrenos, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1665-Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de Comunicación y Computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes que dejen de utilizarse.
- 2- El valor de los inmuebles que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen y que no se destinen al uso.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las propiedades, planta y equipo que se colocan en servicio

2- El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título.”
(Subrayado fuera de texto)

Además, con respecto a la cuenta 1640- EDIFICACIONES, señala:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.”

Adicionalmente, el mismo catálogo expone lo siguiente de la cuenta 1682- PROPIEDADES DE INVERSIÓN:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los inmuebles de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, que están destinados a generar ingresos como producto de su arrendamiento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Con relación a los inventarios, el mismo Catálogo de Cuentas indica lo siguiente en la cuenta 151003- CONSTRUCCIONES:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior.”

Por otro lado, el Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007 enuncia:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o

prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.” (Subrayado fuera de texto)

(...) 9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

(...) 168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Los inmuebles de la entidad clasificados como “de uso indeterminado”, deberán contabilizarse transitoriamente en la subcuenta 163702- Edificaciones, de la cuenta 1637- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, hasta tanto se decida su destinación o uso, política que deberá definirse imperiosamente.

Si la entidad resuelve comercializar los inmuebles, o entregarlos de forma gratuita a la comunidad, se contabilizarán como inventarios, por lo cual se deberán reclasificar a la subcuenta 151003- Construcciones, de la cuenta 1510- MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Si la entidad determina, que los inmuebles van a ser utilizados en la producción y comercialización de bienes y en la prestación de servicios, en la administración, deberá reclasificarlos a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640- EDIFICACIONES, en tanto que si se destinan a generar ingresos por arrendamientos, deberá reclasificarse a la subcuenta respectiva de la cuenta 1682 PROPIEDADES DE INVERSIÓN.

Cuando la entidad efectúe una transformación del inmueble de propiedades, planta y equipo que implique una adición o mejora, esta se llevará como mayor valor del bien, sin embargo, si dicha transformación no implica una adición o mejora, se reflejará como un gasto en el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.

CONCEPTO No. 20172000013261 DEL 03-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Propiedades de Inversión Bienes de uso público Inventarios Transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento terrenos invadidos, para protección ambiental y conservación de recursos hídricos, para la comunidad indígena, para la población afrodescendiente, para programas de vivienda, de una planta de reciclaje de basuras, proyectos productivos de desplazados, proyectos turísticos

Doctor

EDGAR A. PEÑA CALDERÓN

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-000051-2 del 10 de Enero de 2017 mediante la cual consulta, en el contexto de la normatividad a aplicar por las entidades de Gobierno, aprobada por la Resolución 533 de 2015 y sus anexos, cuál es el tratamiento de los terrenos que posee una Gobernación en los siguientes casos:

1. Terrenos invadidos en zonas de conflicto en donde es posible que la Gobernación no los pueda recuperar.
2. Los terrenos para protección ambiental y conservación de recursos hídricos
3. Para la comunidad indígena. En poder de terceros

4. Para la población afrodescendiente. Posiblemente se entregue
5. Para programas de vivienda
6. Planta de reciclaje de basuras. En el evento que se entregue al Municipio o si no se entrega
7. Proyectos productivos para desplazados
8. Proyectos turísticos

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para referirnos a los terrenos es procedente mencionar en primer término lo expresado en el Marco conceptual anexo de la Resolución 533 de 2015 que en la definición de los elementos de los estados financieros, se refiere a los activos numeral 6.1.1 como, "son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

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

han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo...

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

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, cabe hacer referencia a lo señalado en el numeral 6.2.1. del Marco conceptual sobre el Reconocimiento de activos en donde “se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino

que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

Es del caso mencionar además, los criterios de reconocimiento de las Propiedades, planta y equipo y de los Bienes de uso público que en los numerales 10.1 y 11.1, del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 señalan,

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

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

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

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado. (...). (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, en relación con la medición el numeral 10.3 del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala respecto de la medición posterior de las propiedades, planta y equipos:

“(...) La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...). Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir, que por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros... (...)

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores (...). (Subrayado fuera del texto)

Y el numeral 10.4. Baja en cuentas señala, “Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando la propiedad, planta y equipo queda permanentemente retirada de uso y no se esperan beneficios económicos futuros por su disposición o un potencial de servicio. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.”

Sobre el tema, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015, describe las cuentas aquí señaladas así:

“16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

DESCRIPCIÓN. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)”

“1605 – TERRENOS

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras ampliaciones o construcciones y aquellos

en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros que cumplan con la definición de activo.(...)”

La cuenta incluye la subcuenta 160503-Terrenos con destino ambiental
“1710 – BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos por la entidad para el uso, goce y disfrute de la comunidad. (...)”

“5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias.”

En las consideraciones relacionadas con los terrenos para las comunidades indígenas es pertinente referirnos a lo señalado para los Resguardos indígenas en la Constitución Política que consagra en los artículos 286 y 329 lo siguiente:

Artículo 286. “Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas.(...)”. (Subrayado fuera de texto).

Artículo 329. “La conformación de las entidades territoriales indígenas se hará con sujeción a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial, y su delimitación se hará por el Gobierno Nacional, con participación de los representantes de las comunidades indígenas, previo concepto de la Comisión de Ordenamiento Territorial. Los resguardos son de propiedad colectiva y no enajenable. La ley definirá las relaciones y la coordinación de estas entidades con aquellas de las cuales formen parte. PARAGRAFO. En el caso de un territorio indígena que comprenda el territorio de dos o más departamentos, su administración se hará por los consejos indígenas en coordinación con los gobernadores de los respectivos departamentos. En caso de que este territorio decida constituirse como entidad territorial, se hará con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el inciso primero de este artículo”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 2164 de 1995, reglamentario de la Ley 160 de 1994 en lo concerniente a la constitución, ampliación, reestructuración y saneamiento de resguardos

indígenas, en su artículo 21 establece: “Naturaleza jurídica. Los resguardos indígenas son propiedad colectiva de las comunidades indígenas en favor de las cuales se constituyen y conforme a los artículos 63 y 329 de la Constitución Política, tienen el carácter de inalienables, imprescriptibles e inembargables. Los resguardos son una institución legal y sociopolítica de carácter especial, conformada por una o más comunidades indígenas, que con un título de propiedad colectiva que goza de las garantías de la propiedad privada, poseen su territorio y se rigen para el manejo de éste y su vida interna por una organización autónoma amparada por el fuero indígena y su sistema normativo propio. (...)

Así mismo, la Norma relativa a los bienes de uso público señala que, “Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización.”

Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado”

Cuando se trata de los terrenos para proyectos de vivienda debemos referirnos a lo dispuesto en la Norma relativa a los Inventarios que señala en el numeral 9.1. “Reconocimiento Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.”

Para el caso de los Proyectos turísticos es del caso analizar si a los terrenos donde se desarrollan, aplica la Norma de Propiedades de Inversión que indica, “14.1. Reconocimiento. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Según puede apreciarse por las consideraciones anotadas, a efecto de reconocer en la contabilidad de la entidad los hechos económicos que afectan los terrenos que posee, es necesario contextualizar el análisis en lo dispuesto por el Marco conceptual y las normas; en consecuencia los casos consultados se clasificarán, bajo el supuesto que las circunstancias suceden una vez entrada en vigencia la nueva normatividad, así:

1. Terrenos invadidos

En el caso de los terrenos invadidos, ubicados en zonas de conflicto, respecto de los cuales no se visualiza la posibilidad de recuperación, presumiéndose en consecuencia la pérdida total del control, debe procederse a su retiro utilizando la subcuenta 589019 Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890 GASTOS DIVERSOS.

2. Terrenos para protección ambiental y conservación de recursos hídricos

Cuando en cumplimiento de las normas la entidad territorial ha caracterizado los terrenos con destino a la protección ambiental y preservación de los recursos hídricos y cuenta con una medición fiable, de acuerdo con la naturaleza del bien los reconocerán en la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental de la cuenta 1605-TERRENOS.

3. Terrenos para la comunidad indígena. En poder de terceros y 4. Para la población afrodescendiente con posibilidades de ser entregado a la comunidad

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

De manera que, en el evento que los terrenos, no cumplen las condiciones para reconocerlos como activos deberán retirarse considerando que, en unos están asentadas comunidades indígenas, en donde conforme a los artículos 63 y 329 de la Constitución Política, los resguardos tienen el carácter de ser inalienables, imprescriptibles e

inembargables y son una institución legal y sociopolítica de carácter especial. En cuanto a los terrenos destinados al uso de la población afrodescendiente que espera entregar, procede retirarlos de la contabilidad para lo cual, en ambos casos, afectará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, dado que en esta transacción de traslado de activos se realiza a comunidades reconocidas como institución legal y sociopolítica de carácter especial.

Es pertinente aclarar que lo dicho anteriormente procede en aplicación plena de la normatividad aprobada mediante Resolución N° 533 de 2015 y si en el período de preparación se detectan estos casos, deberán realizarse los ajustes contables de que trata el Instructivo 002 de 2015 para entidades de Gobierno.

5. Para programas de vivienda

En el caso de los terrenos destinados al desarrollo de proyectos de vivienda, se clasificarán como en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA hasta cuando se incorpore al costo de la vivienda.

6. Planta de reciclaje de basuras. En el evento que se entregue al Municipio o si no se entrega

El terreno utilizado en la planta de reciclaje de basuras, se reconoce separado de la construcción correspondiente a la planta en la subcuenta 160501-Terrenos de la cuenta 1605-TERRANOS, considerando que es un bien utilizado en la prestación de un servicio. Cuando la entidad decida entregar la planta al municipio, retira la construcción como el terreno, afectando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

7. Proyectos productivos para desplazados

Los terrenos utilizados por la entidad territorial para desarrollar proyectos productivos con los desplazados, serán reconocidos en la cuenta 1605-TERRANOS como quiera que la entidad los utiliza en la prestación de servicios o desarrollo de programas especiales a una población vulnerable.

8. Proyectos turísticos

Los terrenos destinados al desarrollo de proyectos turísticos cuando están para el uso, goce y disfrute de la colectividad y al servicio de ésta en forma permanente, se reconocen como bienes de uso público, como por ejemplo los parques recreativos, en donde los

terrenos sobre los que se construyen se reconocerán por separado. En este caso se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Ahora bien, si en este caso los activos representados en terrenos y edificaciones tienen como principal objetivo generar rentas en condiciones de mercado se clasificarán en la Subcuenta 195101-Terrenos de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN

CONCEPTO No. 20172000013271 DEL 03-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las desvalorizaciones de activos. Subcuentas que deben usarse para el registro del gasto correspondiente a los bienes de menor cuantía.

Doctor
LUIS FRANCISCO GÓMEZ LIZARAZO
Coordinador Área Administrativa
Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca - AUNAP -
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500082822, el día 30 de diciembre de 2016, en la cual solicita se le indique la cuenta contable para registrar un bien inmueble desvalorizado, teniendo en cuenta que a la fecha la cuenta de Valorizaciones se encuentra con saldo en cero y la ilustración contable sobre la cuenta del gasto que se debe afectar para los activos de menor cuantía de acuerdo con el instructivo 001 del 01 de febrero de 2016.

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

CONSIDERACIONES

1. Cuenta contable para bienes inmuebles desvalorizados

El numeral 21 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indica: “(...)

18. ACTUALIZACIÓN

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización (...)

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. (...)

Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128- PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Db) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695- PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). (...)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

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

DESCRIPCIÓN

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5307-Provisión para Protección de Propiedades, Planta y Equipo y las subcuentas 312801-Provisiones para Propiedades, Planta y Equipo y 327001-Provisiones para Propiedades, Planta y Equipo. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor en exceso del valor en libros sobre el valor de realización o costo de reposición (Subrayados fuera del texto)

3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB).

Representa el valor de las estimaciones de carácter económico en que incurre la entidad contable pública, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo o extinción. Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del gobierno general, excepto cuando las provisiones, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables. (...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1685-Depreciación Acumulada (Cr), 1686-Amortización Acumulada (Cr), 1695-Provisiones para Protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr), 1785-Amortización Acumulada de Bienes de Uso Público (Cr), 1915- Obras y Mejoras en Propiedad Ajena, 1925-Amortización Acumulada de Bienes Entregados a Terceros (Cr) y 1935-Provisión Bienes Recibidos en Dación de Pago (Cr).

DINÁMICA SE DEBITA CON:

1-El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable" (...) (Subrayados fuera del texto)

2. Cuenta del gasto para la clasificación de los bienes de menor cuantía

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

“14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la

Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable. (...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación

En tal sentido, el Instructivo N° 001 del 20 de enero de 2017 expide Instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el período contable 2017, así:

“(...) las entidades de gobierno podrán afectar la depreciación de activos adquiridos durante este periodo por su valor total, sin considerar su vida útil, cuando el valor de adquisición sea igual o inferior a un millón quinientos noventa y dos mil novecientos cincuenta pesos (\$1,592,950,00) moneda corriente, equivalentes a cincuenta (50) Unidades de Valor Tributario (UVT).

(...) las entidades de gobierno podrán registrar las Propiedades, Planta y Equipo que sean adquiridas por un valor igual o inferior a trescientos sesenta y ocho mil ochocientos cincuenta y ocho pesos con cincuenta centavos (\$368,858,50) moneda corriente, afectando directamente el gasto” (Subrayado fuera de texto)

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

“5111 GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

5211 GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910- Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Cuenta contable para bien inmueble desvalorizado.

De acuerdo con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, las desvalorizaciones resultantes entre el valor en libros de un activo que está reconocido por su costo histórico y su avalúo comercial, se registran mediante un débito en la subcuenta 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-Provisiones, depreciaciones y amortizaciones (Db) y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-Provisiones para protección de propiedades, planta y equipo (Cr), por tratarse de una entidad de Gobierno General y de activos que no están vinculados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables.

2. Cuenta del gasto para la clasificación de los bienes de menor cuantía

Conforme a lo indicado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública y al Instructivo Contable que expide la Contaduría General de la Nación en relación con el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo cuyo valor de adquisición sea inferior o igual de 0.5 SMLMV, es potestad de la entidad reconocer este tipo de bienes como Propiedades, planta y equipo y depreciarlos en el mismo año en que

se adquieren o incorporan, con independencia de su vida útil; o afectando directamente el gasto.

Si la entidad decide depreciar los bienes de propiedad, planta y equipo considerados de menor cuantía durante el mismo año de su adquisición o reconocerlos directamente como un gasto en la subcuenta que corresponda a la naturaleza de bien o a la aplicación a la cual esté destinado, en alguna de las cuentas 5111 – GENERALES o 5211 GENERALES. Ahora bien, si no es viable la clasificación de conformidad con tales criterios, entonces se registran en las subcuentas 511190-Otros Gastos y/o 521190-Otros gastos generales, de las cuenta 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, según corresponda, habilitando códigos auxiliares para el control, a partir del 7º dígito de dichas subcuentas y alternamente la entidad deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar el control administrativo de los mismos, con el fin de establecer la ubicación, uso y responsables de los bienes.

CONCEPTO No. 20172000018481 DEL 16-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Protocolo para dar de baja elementos de oficina que están en desuso

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Protocolo para dar de baja elementos de oficina que están en desuso

Doctor

GUSTAVO HERNANDEZ

Secretario de gobierno

Alcandía Municipal de Carcasi

Carcasi -Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20175500004922, del día 01 de febrero de 2017 en la cual pregunta:

“Cuál es el protocolo a seguir legalmente para dar de baja elementos de oficina que están en desuso, ya no se utiliza hace años, para evitarnos contratiempos con los órganos de control”

CONSIDERACIONES

El procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, establece en los siguientes numerales:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad

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

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

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

3.1.1. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

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

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública”

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521- Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el siguiente numeral señala:

“10.4. Baja en cuentas

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

CONCLUSIONES

Para efectos del proceso contable, le entidad en uso de sus facultades, deberá definir administrativamente los procedimientos internos que contribuyan a mejores controles contables. En ese marco, ésta deberá evaluar la necesidad de conformar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, que entre sus funciones tendrá: revisar y analizar la depuración de los valores contables que afecten la situación patrimonial de la entidad, para presentar un cierre contable integral con información financiera fiable y efectuar las recomendaciones que considere pertinente, para que la instancia administrativa adopte las decisiones que a su juicio correspondan.

Por último, y una vez realizada administrativamente la baja de elementos de Propiedades, planta y equipo que no cumplen los criterios para ser reconocidos como tales, se deberán

cancelar las correspondientes cuentas que conforman su valor en libros y reconocer la diferencia en el gasto del periodo.

CONCEPTO No. 20172000018491 DEL 16-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, plantas y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la planta física que utilizan los establecimientos educativos estatales.

Doctora
ARACELIS CARRILLO CANTILLO
Asesor contable
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500006082, del día 13 de febrero de 2017, en la cual solicita se aclare si los Fondos de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales deben registrar y presentar en su información contable los valores correspondientes a la planta física o, por el contrario, le corresponde a las entidades territoriales o municipios.

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 2° del Decreto N° 4791 de 2008, mediante el cual se reglamentan parcialmente los artículos 11, 12, 13 y 14 de la Ley N° 715 de 2001 en relación con el Fondo de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales, señala que “los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley con un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los del personal” (subrayado fuera del texto), los cuales carecen de personería jurídica, de conforme con el Artículo 4° del Decreto en mención.

Así mismo, el Artículo 16° del mismo Decreto señala que los fondos de servicios educativos deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación y dispone que “la entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal” (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo establece que “los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general”. (Subrayado fuera del texto)

Por último, el Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable contenido en el Capítulo III del Título III del Manual de Procedimientos Contables, señala:

“De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:

1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.
2. Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.
3. Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.
4. Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.
5. Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.
6. Formas alternativas de organización contable. (...)

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

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

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

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado. (...)

9. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN LA CONTABILIDAD EN UN PROCESO INTEGRADO COMO UNA SOLA ENTIDAD

Las mismas entidades que se definen como agregadoras y agregadas pueden organizar, autónoma y concertadamente, el proceso contable en forma integrado entre todas ellas. Esta organización trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad.

Esta situación se presenta cuando en el nivel central del municipio o del departamento se lleva la contabilidad tanto del concejo municipal, asamblea departamental, de la personería, o contraloría, según corresponda." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

El reconocimiento de la planta física de propiedad de los entes territoriales, usada por las instituciones educativas para la prestación del servicio de educación, dependerá de la forma de organización y ejecución del proceso contable que haya adoptado el ente territorial, acorde a su estructura y características propias.

Por lo tanto, si el ente territorial selecciona como forma de organización contable que cada entidad contable pública, incluyendo los establecimientos educativos, lleve contabilidad independiente y reporte a la CGN a través de la agregadora, además de

establecer mediante política contable que los bienes inmuebles usados por las instituciones educativas sean reconocidos por estas, entonces deberán registrar el valor de los inmuebles en la subcuenta y cuenta que identifique el bien del grupo 16 – PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, así como aplicar lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, si el ente territorial tiene implementado un proceso contable integrado, donde la información contable de sus entes contables públicos, así como los establecimientos educativos, forman parte de la administración central, llevando a la existencia de una sola contabilidad, corresponde al ente territorial reconocer los bienes inmuebles usadas por las instituciones educativas y aplicar lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20172000020991 DEL 30-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Periodicidad con la que se debe registrar la depreciación de los bienes inmuebles

Doctora

NOHORA MARTINEZ MARTINEZ
 Coordinadora de Contabilidad
 Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500006432, del día 14 de febrero de 2017, en la cual se señala:

“En cumplimiento de las funciones establecidas en el Decreto 143 de 2004 a la Contaduría General de la Nación, solicitamos de su colaboración resolviendo la siguiente consulta:

Actualmente el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, tiene como política contable, registrar la depreciación de los bienes inmuebles al final del periodo contable, es decir a 31 de diciembre del periodo a informar; toda vez que el régimen de contabilidad pública no establece la periodicidad con la cual se deben hacer los registros de la depreciación. El Ministerio presenta estados financieros anuales en los cuales realiza la asociación del ingreso con el costo.

El régimen de contabilidad pública establece las vidas útiles, métodos de depreciación y criterios de medición pero no establece la periodicidad con la que se deben hacer los registros por depreciación.

Por lo anterior, solicitamos a la Contaduría General de la Nación, si este tratamiento es correcto o debe ser modificado”

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 116, 339 y 341 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen lo siguiente:

“116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

339. Noción. Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se resumen las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales de la entidad contable pública y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Deben elaborarse en castellano con base en los documentos soporte, indicando la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, cuentas afectadas, personas que los elaboran y autorizan y numerarse en forma consecutiva y continua; su codificación se hará de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas.

341. Los comprobantes deben incorporar información de máximo un mes, por medios manual, mecánico o electrónico y conservarse de manera que sea posible su verificación posterior. Podrán agrupar o resumir varias operaciones realizadas por las diversas áreas de la entidad contable pública.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el procedimiento para la estructuración y presentación de los Estados Contables Básicos incluidos en el Manual de procedimientos, establece lo siguiente:

7. PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.

Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En desarrollo del principio de registro contenido en el régimen de contabilidad pública precedente, la entidad contable pública debe reconocer los hechos económicos de forma ordenada para mostrar la situación, los resultados y la capacidad de servicio o generación de flujos de fondos de la entidad contable pública en forma confiable, durante el periodo contable.

Ahora bien, de acuerdo a unos criterios contables uniformes y los propósitos de suministro de información contable pública completa y oportuna a los usuarios de ésta, bien sea en los estados contables básicos de final período como en los estados contables intermedios, se requiere que los registros deban ser consignados en comprobantes y libros de contabilidad que contengan información acumulada por períodos de máximo un mes.

Teniendo en cuenta lo anterior, para efectos de divulgación de los estados contables básicos (Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental), el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, mensualmente debe registrar el cargo por depreciación de las Propiedades, planta y equipo en los correspondientes comprobantes y libros de contabilidad, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

CONCEPTO No. 20172000024561 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para la incorporación de activos en uso totalmente depreciados.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Medición inicial de propiedades, planta y equipo, conforme al Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones. Incorporación de los ajustes por inflación aplicados hasta el año 2001 en la medición inicial de propiedades, planta y equipo.

Doctora
 FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
 Subdirectora Financiera
 Departamento Nacional de Planeación (DNP)
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000678-2, del día 15 de febrero de 2017, en la cual solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes relacionadas con “activos que se encuentran totalmente depreciados y que aún prestan sus servicios a la Entidad, ya no por su vida útil o potencial de servicios, los cuales transcurrieron mucho tiempo atrás, sino por su vida económica o física, es decir, por el tiempo que perdure el equipo o hasta cuando la Entidad disponga de los recursos económicos para reemplazarlo”:

1. ¿Qué procedimiento contable se debe adelantar la Entidad en el año 2017, con relación a los activos en uso cuyo valor en libros es cero? ¿Es posible darlos de baja de los estados contables y llevar un control administrativo o presentar el costo histórico actual (precio de adquisición + ajustes por inflación) y recalcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de ajuste teniendo en cuenta la nueva vida útil?

2. ¿Para efectos de determinar los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, fecha a partir de la cual entra a regir el nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno, es posible utilizar diferentes métodos para valorar activos de un mismo tipo o clase?

Por ejemplo: un vehículo que por superar los 35 SMMLV se le practicó un avalúo técnico con una firma de evaluadores, el cual se utilizará como costo el 1° de enero de 2018 cuando entre a regir el nuevo marco normativo, no obstante, se tiene otro vehículo que por encontrarse totalmente depreciado no fue objeto de avalúo por la firma; ¿pasaría con el costo histórico y su depreciación recalculada a la nueva útil estimada?

3. ¿Los ajustes por inflación que se aplicaron hasta el año 2001 tanto al costo como a la depreciación acumulada no deben pasar como parte del costo de los activos al 1° de enero de 2018?

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

CONSIDERACIONES

1. Incorporación de los bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la Entidad:

El párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), relativo a la Prudencia como Principio de contabilidad pública, señala que “cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos”. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, de los párrafos 127 al 130 se definen las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, entra las cuales se destaca “que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad” (Subrayado fuera del texto) y “que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”. (Subrayado fuera del texto)

Entre las diferentes bases de valuación que permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, ajustándose a los propósitos de control, rendición de

cuentas, gestión eficiente y transparencia, los párrafos 136 y 137 del PGCP define Costo de Reposición como “el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes” (Subrayado fuera del texto) y el Valor de Realización como “el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales”. (Subrayado fuera del texto)

El numeral 10 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Régimen de Contabilidad Precedente, establecen que “la vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo” (subrayado fuera del texto).

Dicha vida útil debe ser revisada anualmente y cuando las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por lo que se podrá fijar una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio, conforme a lo dispuesto en el numeral 11 del Procedimiento mencionada en el párrafo anterior.

Así mismo, los numerales 14 y 17 del mismo Procedimiento establecen lo siguiente:

“14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable. (...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR , según el tipo de operación”. (Subrayado fuera del texto)

En cuanto al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo establece que “el valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores”. (Subrayado fuera del texto)

2. Medición inicial de propiedades, planta y equipo, conforme al Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones:

El numeral 6.2.1. del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 señala que “se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente”. (Subrayado fuera del texto)

El Instructivo N° 002 de 2015 establece los procedimientos para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, entre los cuales se destaca el Procedimiento de propiedades, planta y equipo, el cual indica que, entre otros, la entidad debe Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza y medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

3. Incorporación de los ajustes por inflación aplicados hasta el año 2001 en la medición inicial de propiedades, planta y equipo:

El numeral 10.2. de la Norma de propiedades, planta y equipo nombra entre los elementos del costo “el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición

de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad”.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

1. Procedimiento para incorporar activos en uso totalmente depreciados:

Es necesario recordar que el Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece que para definir la vida útil de una propiedad, planta y equipo las entidades deben considerar los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que espera percibir del activo. Es así como la vida útil es el tiempo durante el cual la entidad espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que espera obtener de este, sin perjuicio de que sea inferior o igual a su vida económica, definida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente por parte de uno o más usuarios.

En consecuencia, si la entidad prevé consumir la totalidad de los beneficios económicos y el potencial de servicios durante toda la vida económica del activo, el Procedimiento no es restrictivo a que se defina una vida útil igual a la vida económica del bien. Por lo tanto, no se puede justificar la omisión del Procedimiento de Propiedades, Planta y Equipo que obliga la revisión anual de la vida útil y la revisión periódica del método de depreciación de los activos depreciables, con la premisa de que la vida económica es diferente a la vida útil, puesto que el objetivo de dicha disposición es garantizar la confiabilidad y relevancia de la información financiera de los activos, ajustando oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Ahora bien, la existencia de bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la entidad demuestra el no cumplimiento a cabalidad del procedimiento mencionado

anteriormente, y no es viable que estos sean registrados en cuentas de orden, toda vez que tipifican recursos que están siendo consumidos en el desarrollo de las actividades misionales.

A efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar que la información no sea razonable, respecto de los bienes que cumplen los criterios de reconocimiento de Activos contemplados en el Plan General de Contabilidad se deben realizar los ajustes en la información contable a efectos de presentar la realidad económica de los bienes.

Para ello se debe medir por su costo de reposición o valor de realización para proceder a dar de baja todos los factores registrados que componen el valor en libros y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los activos, los cuales deberán ser depreciados durante la vida útil restante que se estime. Igualmente, se deben descargar las valorizaciones o desvalorizaciones.

El DNP puede seleccionar y aplicar la metodología de avalúo técnico que mejor represente la realidad económica de los bienes, teniendo en consideración, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes, que por relación costo – beneficio puede efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización.

Se debe tener en cuenta que el Procedimiento establece algunas excepciones para la depreciación de activos de menor cuantía y para el registro de bienes con un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, que pueden aplicarse una vez se haya determinado el valor de los activos y se cumpla con los requisitos enunciados en las consideraciones del presente concepto.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable actual.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015 – ENTIDADES DE GOBIERNO

2. Medición inicial de propiedades, planta y equipo, conforme al Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones:

Para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca identificar y clasificar los bienes por su naturaleza, para luego efectuar la medición inicial de cada partida de una clase de propiedades, planta y equipo utilizando alguna de las tres alternativas dispuestas en dicho documento, sin perjuicio de optar por diferentes alternativas entre activos de una misma clase, si las condiciones o características así lo justifican.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico señalado anteriormente para la incorporar del vehículo a la información contable, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015, o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

3. Incorporación de los ajustes por inflación aplicados hasta el año 2001 en la medición inicial de propiedades, planta y equipo:

Los ajustes por inflación que se aplicaron hasta el año 2001 en el costo y en la depreciación acumulada de algunos activos no son un criterio de medición contemplado el nuevo Marco Normativo. Como consecuencia de ello, la Entidad deberá atender las reglas expuestas en el Instructivo N° 002 de 2015, anteriormente mencionada.

CONCEPTO No. 20172000029361 DEL 31-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo

	Bienes de uso público
SUBTEMAS	Reconocimiento de Bienes Inmuebles entregados desde la liquidación de la Entidad Ferrocarriles Nacionales de Colombia Ministerio del Transporte

Doctor

FERNANDO GONZÁLEZ RODRÍGUEZ

Subdirector Administrativo y Financiero

Ministerio de Transporte

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017550001942-2 del 18 de Abril de 2017, mediante la cual consulta si el Ministerio debe registrar en su contabilidad bienes inmuebles que no están legalizados a nombre de esa entidad y cuál sería el valor y la cuenta a utilizar.

Sobre el particular cabe señalar que el Decreto N° 3129 de 1954 suprimió el Consejo Administrativo de Ferrocarriles Nacionales y en su reemplazo creó la Empresa Ferrocarriles de Colombia, destinada a administrar los ferrocarriles de propiedad nacional, sobre una base comercial, y a cuyo cargo estará la organización, administración, desarrollo y mejoramiento de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia.

Luego mediante el Decreto N° 2378 de 1955 dispuso que el Ministro de Obras a nombre de la Nación por escritura pública trasladara a la Empresa Ferrocarriles de Colombia todos los bienes raíces que administraba el anterior Consejo Administrativo de los Ferrocarriles Nacionales, ya sea adquiridos por el Consejo, por la Nación o por la Empresa Ferrocarriles de Colombia.

Con la expedición de la Ley 21 de 1988, con el Decreto 1586 del 18 de julio de 1989, se ordenó la liquidación de la Empresa Ferrocarriles de Colombia.

El Decreto 1588 de 1989 creó la Empresa Colombiana de Vías Férreas-FERROVIAS que en el artículo 10 señaló que el Patrimonio de la nueva entidad estará constituido por “la zona o corredor férreo con sus anexidades y los demás bienes muebles e inmuebles que le transfiera la Empresa Ferrocarriles de Colombia en liquidación, la Nación o cualquier entidad oficial.”

Las leyes 105 de 1993 y 187 de 1995, facultan al Ministerio de Transporte para que en nombre y representación de la Nación efectúe el traspaso de los bienes inmuebles de propiedad de la Empresa Ferrocarriles de Colombia en liquidación, a la Empresa de Vías Férreas-FERROVIAS o al Fondo de Pasivo pensional Social de Ferrocarriles Nacional de Colombia.

Mediante el Decreto 1791 de junio 26 de 2003 se ordena liquidar la Empresa Ferrocarriles de Colombia – FERROVIAS, el cual en el artículo 13, numerales 13.1 a 13.3, señala que son bienes excluidos del patrimonio a liquidar de FERROVIAS, la red férrea, la cual será transferida al Instituto Nacional de Vías- INVIAS y los bienes muebles, inmuebles y derechos de los cuales era titular y que requieran, para el reconocimiento de su objeto, las entidades que asumen las funciones o competencia de la red férrea. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2618 de noviembre de 2013 que modificó la estructura de INVIAS, en el artículo 3 numerales 3.3, 3.8 y 3.10 señalan que conforman el patrimonio de la entidad... y los bienes, contratos, derechos y obligaciones que la extinta Empresa Colombiana de Vías Férreas-FERROVIAS. (Subrayado fuera de texto)

De los bienes de la Empresa Ferrocarriles de Colombia que el Ministerio de Transporte debía entregar en su momento a Ferrovías, actualmente hay unos 88 bienes que no fueron trasladados, como tampoco los ha incorporado a su Contabilidad del Ministerio, según argumenta, porque no posee documentación para conocer la tradición de los bienes, pero en razón a lo indicado por las Normas corresponde al Ministerio registrarlos a su nombre para transferirlos a la entidad que corresponda conforme a las funciones que actualmente desarrollan, situación que fue observada por la entidad de Control, por lo que pregunta:

1. Es procedente registrar en la Contabilidad del Ministerio de Transporte, los bienes inmuebles que nos ocupan, sin estar a nombre de la entidad?
2. En caso de ser viable, cuál sería la cuenta contable y el valor a utilizar para su registro?

CONSIDERACIONES

En relación con la normatividad contable pública, en la preparación de la información contable debe atenderse a lo señalado en el Marco Conceptual del RCP en lo relativo a las características cualitativas como atributos y restricciones esenciales para asegurar la calidad de la información que sirva a las necesidades informativas de los usuarios, porque debe ser Razonable, es decir, cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable

pública, de manera ajustada a la realidad y Relevante a la cual se asocia la Universalidad, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento.

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

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

131. Las diferentes bases de valuación que se definen a continuación, permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, de la entidad contable pública, de tal forma que los resultados obtenidos se ajusten a los propósitos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

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

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

136. **Costo de Reposición.** Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. **Valor de Realización.** Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.

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

De otra parte, la Norma Técnica relativa a los activos, numeral 165 del RCP, define las Propiedades, planta y equipo como, los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...)

Ahora, los Bienes de uso público son aquellos, administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, (...) (Subrayado fuera de texto)

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. (...)

181. Los bienes de uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio.

182. Los bienes de uso público se revelan atendiendo su situación en: construcción, servicio y entregados a terceros; atendiendo su naturaleza en: redes de transporte, plazas

públicas y parques, entre otros. Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, para asegurar la calidad de la información que sirva a las necesidades informativas de los usuarios, la información contable presentada por la entidad deberá atender a las características cualitativas de razonabilidad, esto es que dicha información presente los hechos ajustados a la realidad y de universalidad, que incluya la totalidad de los hechos financieros debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y cualitativos.

Según el contexto jurídico señalado, desde la liquidación de la extinta entidad Ferrocarriles Nacionales de Colombia, en representación de la Nación, los bienes fueron trasladados al Ministerio del Transporte, entidad que según lo dispuesto en las Leyes 105 de 1993 y 187 de 1995, debió traspasarlos a FERROVIAS.

Como del total de bienes a entregar a Ferrovías, el Ministerio del Transporte no efectuó el traslado de 88 bienes inmuebles, como tampoco los está reconociendo en su contabilidad, con base en la competencia que sobre los bienes de la entidad liquidada le definieron las normas expedidas, es necesario que el Ministerio evalúe cual de las alternativas que a continuación se describen, corresponde al caso específico:

Si los inmuebles están siendo utilizados para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad, o están destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, se deberán reconocer debitando las subcuentas denominadas “pendientes de legalizar” de las cuentas que correspondan al uso o explotación que se les esté dando, dentro del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

En caso de no cumplirse los criterios anteriormente señalados para su reconocimiento como Propiedades, planta y equipo, y que el Ministerio solamente tenga como misión la custodia transitoria de los inmuebles, deberá registrarlos debitando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, y acreditando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

Ahora bien, para efectos de su medición se reconocerán por el Costo histórico o a falta de éste por el Costo de Reposición, que corresponde al precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes, o por el Valor de Realización, que corresponde al importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido el activo en condiciones normales. Adicionalmente deberán efectuarse las revelaciones pertinentes en las notas a los estados contables.

Es preciso advertir que si los bienes no reúnen los requisitos para su reconocimiento a título de Propiedades, planta y equipo por parte del Ministerio, es imperioso su traslado a quien correspondan, a efectos de que se proceda a su reconocimiento contable en firme, toda vez que se trata de bienes que hacen parte de Patrimonio público que no puede estar por fuera de los estados contables de alguna entidad pública ni del Balance general consolidado de la Nación.

CONCEPTO No. 20172000030811 DEL 14-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Pasivos estimados
	SUBTEMAS	Erogaciones por concepto de adiciones y mejoras, y gastos por mantenimiento, efectuadas por la Cámara de Representantes a las propiedades, planta y equipo registradas en la contabilidad del Senado de la República. Reconocimiento de la baja de en la contabilidad de vehículos, sin el perfeccionamiento del respectivo traspaso Ajustes al valor de las provisiones por concepto de sentencias judiciales.

Doctora
LUZ MERY DUARTE GOMEZ
Jefe Sección de Contabilidad
Cámara de Representantes
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500018872, del 11 de abril de 2017, relacionada con las siguientes observaciones formuladas por la Contraloría General de la República:

“1. Observación CGR - Mejoras a Inmuebles. No se reconoció como mayor valor de los activos en el Balance General a 31/12/2015 las mejoras efectuadas, las cuales se registraron como gastos por la suma de \$2.229.058.578, de los contratos LP 00 1/15, LP 008/14, que generó subestimación en cuenta 1640 por \$2.229.058.578 y sobrestimación de cuentas 511115 por \$2.216.869.128 y 51114 por \$ 12.189.450. (...)

Respuesta Entidad: De conformidad con la Resolución 003 de 2008, el reconocimiento del 100% de los Inmuebles los realiza el Senado de la República en los Estados Financieros como también las adiciones y mejoras (ver anexo a tres (3) folios). En los Estados Financieros de la Cámara de Representantes la Cuenta 1640 presenta saldo cero (0,00).”

Lo realizado mediante los contratos LP 001/15 y LP 008/14 correspondieron a reparaciones, adecuaciones y mantenimientos, que lo que proporcionan es recuperación y conservación de la capacidad normal de utilización, lo cual no es capitalizable, sino reconocida como gasto, (...)

2. Observación CGR- Restauración de Muebles. No se reconoció como mayor valor de los muebles y enseres en el Balance General a 31/12/2015 las restauraciones por el contrato LP 009/14, mejoras que se registraron como gasto en la cuenta 511115 Mantenimiento por \$2.012.273.600 generando sobreestimación de esta cuenta y subestimación en la cuenta 1665 Muebles y Equipos de Oficina por el mismo valor.

Respuesta Entidad: El objeto del Contrato LP 009/14 es el de “MANTENIMIENTO Y RESTAURACION DEL MOBILIARIO UBICADO EN EL CAPITOLIO NACIONAL Y EDIFICIO NUEVO DE LA CAMARA DE REPRESENTATES (...) “La anterior relación, corresponde al proceso de mantenimiento del mobiliario, ubicado en el Edificio Nuevo del H. Cámara de Representantes y el Capitolio Nacional.
(...)

Lo que se hizo con los muebles de la Corporación fue lijamos, pintarlos, colocar manijas, cambio de lonas rotas, arreglos que no modificaron los muebles, sino que los pusieron más presentables para el uso de los funcionarios de la Corporación.

3. Observación CGR - Contabilización de bienes dados de baja. La CGR evidenció que se registró en la contabilidad, mediante el comprobante SIIF N°12090 de 2015, la baja de bienes del Acta de Comité de bajas N°35 de 2015 según resolución 2608/20 15; baja que, al cierre de la vigencia auditada, solamente se había trasladado en el sistema Seven entre

bodegas y no una salida de almacén que se constituyese en entrega material de parque automotor a terceros.

La afectación de las cuentas contables se efectuó entonces sin la existencia previa orden de salida de los vehículos expedida por el jefe de la División de Servicios y sin que se hubiere realizado o perfeccionado el traspaso y el registro de los mismos ante los organismos de tránsito competentes con lo cual se perfecciona la transferencia de propiedad a terceros y permite el retiro y su correspondiente registro contable.

Respuesta Entidad: La Corporación lleva el registro de la Propiedad Planta y Equipo en un aplicativo llamado SEVEN ERP, éste no maneja códigos contables, el registro de los elementos los lleva bajo el código de Bodegas que son homologados en Contabilidad a Cuentas Contables como son: (...)

Estos movimientos son reportados en el informe de Depreciación mensual remitidos a la Sección de Contabilidad, que, al momento de la revisión y conciliación de esta base, encuentra el traslado y/o movimiento entre bodegas que se realiza en el aplicativo SEVEN, lo que equivalen necesariamente a registros manuales en el módulo contable SIF a las cuentas respectivas del Grupo 16 Propiedades Planta y Equipo.”

(...)

Los movimientos realizados en la base SEVEN de la Propiedad Planta y Equipo referentes a la baja del Acta 035 de 2015... corresponden contablemente al registro en la cuenta de no explotados 1637 a la cuenta de orden 8315 para el respectivo control.

El último movimiento en el aplicativo SEVEN de estas Bajas será la INACTIVACION de los bienes que se refiere a la eliminación en el aplicativo SEVEN de las placas dadas de baja y a su vez la respectiva cancelación de las Cuentas de orden en los Estados Financieros (...)

La INACTIVACIÓN configura la salida de almacén de los elementos cuando se constituya la entrega material al intermediario comercial, de acuerdo a las decisiones administrativas y con la certificación del jefe de la División de Servicios de la salida física de estos elementos. Esta INACTIVACIÓN aún no se ha dado porque no se tiene aún el intermediario comercial para tal fin, por lo tanto, el registro de los mismos permanece como control en el aplicativo SEVEN Grupo 13097 Bajas Parque automotor y en las Cuentas de Orden 8315 de los Estados Financieros. (...)

Igualmente, en las Políticas Contables de la Corporación adoptada mediante Resolución N° 3441 del 30 de diciembre de 2014 en el numeral 20.4.8. Baja de Activos, párrafo tercero

establece al respecto: “Para la razonabilidad de los estados financieros de la Corporación la Sección de Contabilidad podrá con el acta de bajas depurar las cuentas del balance, trasladando los bienes dados de baja a cuentas de orden, hasta tanto surta la salida física de los bienes y se reciba por parte de la División de Servicios la resolución de autorización de la baja y la orden de salida de los bienes, los cuales serán los soportes para el retiro definitivo de los Estados Financieros”.

4. Observación CGR: “Contabilización Provisión de Contingencia. Sobreestimación cuenta 2710 provisión para contingencias por \$193.305.000 y subestimación subcuenta 246002 sentencia de la cuenta 2460 Créditos Judiciales por \$193.305.000 Sobreestimación cuenta 581590 Provisiones, depreciaciones y amortizaciones por \$1.049.934.623 y 531401 litigios por \$69,345.514,48 y subestimación cuenta 481010 recuperaciones por \$1.119.280.137,48

Respuesta Entidad: Para el primer caso, referente al valor por pagar de \$193.305.000 a 31 de diciembre de 2015 en la cuenta 2710, es de aclarar lo siguiente:

Este proceso fue fallado el 18 de septiembre de 2015 mediante Sentencia Definitiva por el Tribunal Administrativo de Nariño Sala II en contra de la Corporación por valor total de \$480.850.316,00 a favor de varios beneficiarios. Mediante Resolución Interna N° 2441 de diciembre 11 de 2015 se realizó la liquidación y autorizó un pago parcial por valor de \$287.545.316,00 a un primer beneficiario.(Subrayado fura de texto)

El 26 de Enero de 2016 se allegó la Resolución interna 0137 autorizando cuatro pagos para los restantes beneficiarios que se realizaron en la vigencia 2016 así:

2 pagos por valor de \$64.435.000 c/u para un total de \$128.870.000	
2 pagos por valor de \$32.217.500 c/u para un total de \$ 64.435.000	
TOTAL	\$193.305.000

Debido a que, para el 31 de diciembre de 2015, no existía esta Resolución que ordenara este pago, quedó pendiente el saldo de \$193.305.000 en la cuenta del 2710 Provisión para Contingencias. Se anexa copia de Resolución 0137 de 2016.

En el segundo caso en comento, este proceso fue reportado en el informe de procesos jurídicos antes de la vigencia 2013 por valor de \$1.300.020.000,00 registrada de forma manual en el módulo contable SIIF Nación con un débito a la subcuenta 531401 Litigios de la Cuenta 5314 Provisión para Contingencias y un débito a la subcuenta 271005 Litigios de la Cuenta 2710 Provisión para Contingencias.

En el informe jurídico del mes de abril de 2015, reportaron para este proceso un aumento de provisión por valor de \$69.345.514,48, lo que originó un registro manual en el módulo contable SIIF Nación con un débito a la subcuenta 531401 Litigios de la Cuenta 5314 Provisión para Contingencias y un débito a la subcuenta 271005 Litigios de la Cuenta 2710 Provisión para Contingencias, quedando el valor total de \$1.369.365.514,48

En el reporte jurídico del mes de mayo de 2015, este proceso presentó una baja representativa en la provisión indexada, según el informe jurídico, lo justificó por encontrar que este proceso era compartido con otra entidad pública, por lo que a la Corporación le correspondía solamente el valor \$250.085.377,00.

Provisión registrada SIIF a 04/15 subcuenta 271005 Litigios, Crédito \$1.369.365.514,48
Provisión Indexada reportada en informe jurídico a 05/15 \$ 250.085.377,00 Diferencia a ajustar de forma manual en el módulo SIIF \$1.119.280.137,48

Como la situación descrita sucede por una corrección por error de cálculo aritmético presentada en el informe jurídico de los meses abril y mayo de 2015, la Sección de Contabilidad procede a realizar de forma manual el registro en el módulo contable SIIF Nación mediante comprobante SIIF N° 5578, registrando la corrección así:

Subcuenta 271005- Débito \$1.119.280.137,48
Subcuenta 531401 - Crédito \$ 69.345.514,48
Subcuenta 581590 - Crédito \$1.049.934.623,00
(...)

Teniendo en cuenta que la condena es compartida entre la Policía Nacional y la Cámara de Representantes, la Provisión Indexada queda por el valor de 250.085.377,00 y lo que se hizo fue realizar las correcciones a los registros anteriores, afectando con un crédito a la subcuenta 581590 lo correspondiente a vigencias anteriores, y lo que había subido como provisión en la misma vigencia con un crédito a la subcuenta 531401. (...)"

En los siguientes términos atendemos la consulta:

CONSIDERACIONES

Observación No. 1 y 2

Los numerales 1 y 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, que indican:

“1. ADICIONES Y MEJORAS.

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios o la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

(...)

2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO.

Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116- Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

(...)

Observación No. 3

El concepto N°20132000066621 del 29 de noviembre de 2013, dirigido al Ministerio del Interior, señaló lo siguiente, sobre el reconocimiento contable para registrar los vehículos transferidos a otras entidades contables públicas, sin la entrega de totalidad de las cartas de propiedad.

“CONCLUSIÓN:

Con base criterios técnicos e instrumentales para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, el traslado de bienes implica la

transferencia de la propiedad o dominio de los bienes, la cual está ordenada, para el caso objeto de la presente consulta, por el artículo 21 del Decreto 4065 de 2011.

Ahora, sin perjuicio de las formalidades procedimentales y legales que debe surtirse por parte de la entidad pública cedente de cara a la entrega del dominio sobre los vehículos transferidos en cumplimiento con la normatividad jurídica superior que reglamenta dicha materia, procede el retiro de los mismos de los estados contables mientras se lleva a cabo la entrega formal, teniendo en cuenta que ya se efectuó la entrega material de los vehículos.

Por tratarse de dos entidades pertenecientes al sector de gobierno general, al Ministerio del Interior le corresponde retirar de los estados contable los vehículos, mediante débito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y crédito en las subcuentas de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. En caso que hubiere determinado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el catálogo General de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

(...)

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de los bienes que dejen de utilizarse. 2- El valor de los inmuebles que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen y que no se destinen al uso.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las propiedades, planta y equipo que se colocan en servicio 2- El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título

8315-ACTIVOS RETIRADOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados. (Subrayado fuera de texto)

Observación No. 4

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo V contiene el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, en el numeral 3 señala el registro de las provisiones por demandas a las entidades, así:

“3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002- Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905- RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas. “

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real.

En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

a) Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

c) Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401- Litigios o 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable.

De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008- Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el catálogo de cuentas del Régimen de contabilidad pública, describe la siguiente cuenta, así:

5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

4810- EXTRAORDINARIOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Observaciones N° 1 y 2

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala que el valor de las adiciones y mejoras deben reconocerse como mayor valor del activo, y el valor de las reparaciones y mantenimiento como gasto o costo, teniendo en cuenta que, las primeras, aumentan la vida útil, amplían la capacidad y la eficiencia operativa de los bienes, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación, en tanto que, las segundas recuperan y conservan la capacidad normal de producción y utilización de los bienes; en tanto que las erogaciones incurridas en mantenimiento de los bienes muebles e inmuebles, se reconocen como un gasto, en cuanto solamente están orientados a recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

Bajo esta perspectiva, y de conformidad con las condiciones expuestas en su consulta, se concluye que las erogaciones por mantenimiento efectuadas tanto en los bienes inmuebles como los muebles, se tipifican contablemente como un gasto que debe registrarse en la subcuenta 51115-Mantenimiento, de la cuenta 5111-GENERALES.

Observación N° 3.

Con respecto a los vehículos que se retiran del servicio, deben tenerse en cuenta los siguientes lineamientos:

- Si su retiro del servicio obedece a que aun estando en condiciones de uso, se determina marginarlos de las actividades propias de la entidad, con alguna perspectiva de habilitarlos posteriormente o de enajenarlos a cualquier título, se deben reclasificar a la subcuenta 163711 – Equipos de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

Ahora bien, si se dispone la entrega a un tercero, procede el retiro de los mismos de los estados contables en el momento de la entrega material, con independencia que posteriormente se lleve a cabo la entrega de los documentos de traspaso de dominio de los mismos, todo ello sin perjuicio de las formalidades procedimentales y legales que debe surtirse por parte de la entidad pública cedente de cara a la entrega del dominio sobre los vehículos transferidos en cumplimiento con la normatividad jurídica superior que reglamenta dicha materia.

- Si el retiro del servicio obedece a que se encuentran en condiciones de inservibilidad, deben descargarse del activo y registrarse en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS. A esta subcuenta también podrán llevarse los vehículos que inicialmente se hayan reclasificado a la subcuenta 163711163711 – Equipos de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y que por efecto de las condiciones queden inservibles.

Igualmente, si se dispone la entrega a un tercero, procede el retiro de los mismos de las cuentas de orden en el momento de la entrega material, con independencia que posteriormente se lleve a cabo la entrega de los documentos de traspaso de dominio de los mismos, todo ello sin perjuicio de las formalidades procedimentales y legales que debe surtirse por parte de la entidad pública cedente de cara a la entrega del dominio sobre los vehículos transferidos en cumplimiento con la normatividad jurídica superior que reglamenta dicha materia.

Observación N° 4

Según lo señalado en las consideraciones expuestas, el registro de las provisiones por demandas a las entidades, se deben registrar, cuando se determine que la contingencia es probable, previa evaluación del riesgo a partir de la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico, para lo cual la Entidad, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Cuando en desarrollo de un proceso judicial se produce un fallo definitivo, la entidad debe reconocer el pasivo real reclasificando el valor provisionado de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS a la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, realizando los ajustes por mayor o menor valor según que el valor provisionado corresponda o no al valor determinado en la sentencia.

En consecuencia, el valor a cargo de la entidad por de \$193.305.000 debió reflejarse en los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2015 en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por cuanto desde la fecha en que se expidió el fallo definitivo, es decir en septiembre de 2015 correspondía cancelar la provisión y reconocer el pasivo real, con independencia de la fecha en que la entidad profirió la resolución para ordenar el pago de la misma.

Con relación al segundo caso, si el ajuste se deriva de la corrección de un error aritmético incurrido en el momento del reconocimiento de la provisión y antes de proferirse el fallo definitivo, debió afectar con un débito la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS por el mayor valor registrado en el año 2013, con crédito a la subcuenta 581590-Provisiones, depreciaciones y amortizaciones de la cuenta 5815-AJUSTES A EJERCICIOS ANTERIORES, y a la subcuenta 531401- Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS por el mayor valor registrado erróneamente como provisión en el mismo año, si se hubiese presentado el caso.

Si el registro es para ajustar el valor de las obligaciones con respecto al monto del fallo definitivo, debe aplicarse el siguiente procedimiento:

a) Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

c) Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401- Litigios o 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable.

De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008- Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. (Subrayado fuera de texto)

CONCEPTO No. 20172000029721 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Procedimiento Contable para bienes muebles de Menor Cuantía depreciados en un año y todavía en uso.

Doctor
 LUIS FRANCISCO GÓMEZ LIZARAZO
 Coordinador Área Administrativa
 Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca - AUNAP -
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500017752, el día 03 de abril de 2017, en la cual solicita:

“(…) Esta entidad solicitó concepto a la CGN y la respuesta emitida se encuentra con el radicado No 20172000013271 del 3 de marzo de 2017 la cual indica que:

Si la entidad decide depreciar los bienes de propiedad, planta y equipo considerados de menor cuantía durante el mismo año de su adquisición o reconocerlos directamente como un gasto en la subcuenta que corresponda a la naturaleza de bien o a la aplicación a la cual esté destinado, en alguna de las cuentas 5111— GENERALES o 5211 GENERALES. Ahora bien, si no es viable la clasificación de conformidad con tales criterios, entonces se registran en las subcuentas 511190- Otros Gastos y/o 521190-Otros gastos generales, de las cuentas 5111-GENERALES y 5211- GENERALES, según corresponda, habilitando códigos auxiliares para el control, a partir del 72 dígito de dichas subcuentas y alternamente la

entidad deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar el control administrativo de los mismos, con el fin de establecer la ubicación, uso y responsables de los bienes.

De igual forma, me permito informar que a 31 de marzo del año en curso hay aproximadamente 1871 bienes muebles registrados en las cuentas contables Propiedades, Planta y Equipo 1655, 1660, 1665, 1670 y 1675, bienes muebles que su valor en histórico es igual o inferior a 0.5 salario mínimo mensual legal vigente y los cuales están depreciados en su totalidad; en ese sentido solicito amablemente me indique si es viable revertir la cuenta contable de depreciación, en la cual se registraron cada uno de estos bienes muebles de igual o inferior valor al 0.5 salario mínimo mensual legal vigente. Esto con el fin de llevarlos a la cuenta contable del Gasto; así: 511190 Db y 1655, 1660, 1665, 1675 Cr según sea el caso. Tal como lo indica la respuesta de la CGN.

Además de lo anterior, es de indicar que la mayoría de estos bienes muebles fueron transferidos por el INCODER de conformidad con el artículo 21 del decreto 4181 de 2011”

Adicionalmente, a través de llamada telefónica efectuada por la CGN y correo electrónico enviado por la entidad, el consultante precisa que los bienes, los cuales son de igual o menor valor al 0.5 salario mínimo legal vigente, están depreciados totalmente y hay algunos en uso. Se corrige la consulta, en cuanto no era la reversión de la depreciación sino la reclasificación de las cuentas de estos bienes y los que todavía están en uso.

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

CONSIDERACIONES

El decreto N° 4181 de 2011, por el cual se escinden unas funciones del Instituto Colombiano de Desarrollo Rural (Incoder) y del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, y se crea la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP), en su artículo 21, prescribe:

“Artículo 21. Transferencia de bienes, derechos y obligaciones. Los bienes, derechos y obligaciones relacionados con las funciones que en la actualidad cumple el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural (Incoder), en relación con la función de la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP), deberán ser transferidos a la Autoridad, a título gratuito, por ministerio de la ley, con base en el cierre contable al 31 de diciembre de 2011, de conformidad con el procedimiento que se establecerá para tal efecto por los Directores de las respectivas entidades” (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

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

Asimismo, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. (...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (...)

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de

estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal”. (...) (Subrayado fuera del texto)

Con el propósito de garantizar que la información cumpla con dichas características, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, indica lo siguiente:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

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

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

3 MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

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

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

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

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

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio.

12. DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS

La depreciación de los bienes usados, adquiridos o incorporados, se debe determinar tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos. (...)

14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable. (...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR , según el tipo de operación. (...)

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

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

Por otro lado, la Resolución 357 de 2008 mediante la cual se establece el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el numeral 3.1 y 3.2, establece:

"3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

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

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

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

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

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

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

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

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Relacionado con los bienes que sean identificados e incorporados al proceso contable como consecuencia de la depuración de la información contable, es preciso observar que en adelante los nuevos cálculos y registros contables de depreciación y actualización del valor de los bienes tendrán en cuenta la nueva vida útil calculada en la toma física".
(Subrayados fuera del texto)

A su vez, el catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta:

“8315-ACTIVOS RETIRADOS:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados.”

CONCLUSIONES

Conforme con las consideraciones expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, se concluye:

Si los bienes muebles de menor cuantía, ya se encuentran totalmente depreciados, y que no se encuentran en condiciones de uso y contablemente su valor en libros es cero, razón por la cual, se procederá a retirarlos de la contabilidad, debitando las subcuentas que corresponden a la cuenta 1685 - Depreciación Acumulada y acreditando la subcuentas que identifique el bien o los bienes dentro del grupo de la cuenta 16-Propiedades Planta y Equipo, donde se encuentren registrados.

Si los bienes muebles de menor cuantía, se encuentra totalmente depreciados pero siguen prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros, debido a que la política de la Entidad ha sido activarlos, en lugar de reconocer un gastos desde el momento de su adquisición, estos bienes deberán continuar registrados en la Contabilidad, hasta que salgan del servicio, momento en el cual se aplicará el registro indicado en el párrafo inmediatamente anterior.

Ahora bien, si la Entidad cambia de política y opta por no activar los bienes de menor cuantía, los saldos de los bienes que se encuentran totalmente depreciados pero continúan en uso o incorporan un potencial de servicios, podrán descargarse de la contabilidad en la forma indicada anteriormente y alternamente se registran debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315- ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), hasta tanto perdure su uso y disposición final.

CONCEPTO No. 20172000030801 DEL 14-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes recibidos de la USPEC

Doctor
JOSE NEMESIO MORENO RODRIGUEZ
Director Gestión Corporativa (c)
Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500019802 del 20 abril de 2017, en la cual se refiere a las observaciones formuladas por la Contraloría General de la Republica en el informe de auditoría vigencia 2015, relacionadas con en el registro contable como gastos de obras que fueron transferidas por la USPEC, desconociendo el procedimiento contable para el reconocimiento y la revelación de hechos relacionados con la Propiedad, Planta y Equipo del Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública.

La consulta referencia el concepto N° 20132000018061 donde la CGN señaló el Procedimiento contable para el reconocimiento de los bienes trasladados por la USPEC al INPEC y manifiesta que la Contraloría General de la República, emitió observaciones así:

Hallazgo Nro. 32 Transferencia de Bienes USPEC – INPEC

“El artículo 4 del Decreto No. 4150 del 3 de noviembre de 2011 señala que la USPEC tiene como objeto gestionar y operar el suministro de bienes y la prestación de servicios, la infraestructura y brindar el apoyo logístico y administrativo requeridos para el adecuado funcionamiento de los servicios penitenciarios y carcelarios a cargo del INPEC. Los hechos citados generan efectos contables, por lo cual la USPEC, teniendo en cuenta concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, está formulando una serie de resoluciones para transferir al INPEC el reconocimiento y contabilización de los bienes y servicios adquiridos por la primera para el cumplimiento de las funciones por parte de la segunda, dando aplicación a los principios contables y evitando la doble contabilización.

Sin embargo y pese a la emisión de estos actos administrativos, las entidades (USPEC - INPEC) carecen de un procedimiento que operacionalice, entre otros puntos, primero

realizar de manera oportuna la emisión y recepción de la resolución por los efectos contables que conllevan, segundo validar la información que expresa la resolución de manera oportuna y previo a los respectivos registros contables, tercero hacer seguimiento a la aplicación de la resolución validada, cuarto salvaguardar los bienes objeto de la transferencia, quinto contar con los soportes adicionales pertinentes y sexto establecer el conducto regular para la conciliación de la información y discernimiento de conceptos.”

Por la ausencia del procedimiento mencionado, realizada la confrontación entre las respuestas obtenidas en los oficios oficio CGR- INPEC - No. 016 y 019, se evidenciaron algunas inexactitudes contables, así:

- Para el año 2015 INPEC recibió 1862 cupos mediante nueve (9) actas, seis (6) de ellas presentan recibo de obras cuya cuantía es de \$9.322 millones y pese a que las mismas amplían la capacidad operativa de los establecimientos penitenciarios y mejoran la calidad del servicio prestado a los internos, estos hechos económicos fueron registrados por la entidad como Gasto,... siendo por tanto un mayor valor del Activo.

(...)

Este hecho origina que con corte al 31 de diciembre del año 2015, las cuentas contables 1640 - Edificaciones y 3255- Patrimonio institucional incorporado estén subestimadas... y por ende los activos no estén reflejados correctamente en los Estados Financieros, (...)

Las situaciones detectadas por la CGR, se originan por cuanto la USPEC emite las respectivas resoluciones donde indica que las obras sean registradas como un gasto, el INPEC no considera para el registro las actas de recibo de los bienes, la ausencia de un procedimiento, debilidades de Control Interno contable y desconocimiento de la normatividad contable vigente expedida por la Contaduría General de la Nación”

Por lo anterior el INPEC consulta:

- La viabilidad de que la USPEC expida la certificación de que las adiciones y mejoras contratadas corresponde a un mayor valor del activo, como soporte para el registro contable en la cuenta 1640 Edificaciones.
- En aras de corregir el hallazgo y reflejar la realidad en las cuentas 1640 Edificaciones y 1685 Depreciación, la posibilidad de subsanar los registros efectuados en vigencia anteriores, en el caso de que correspondieran a un mayor valor del activo.

CONSIDERACIONES

El párrafo 165 del Régimen de Contabilidad Pública, establece que “Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, (...). Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el numeral 1º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación con las adiciones y mejoras de las propiedades, planta y equipo dispone que: “Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...)

Así, el concepto N°20132000018061 dirigido al coronel (r), José Fernando Velásquez Leyton, Director de Gestión Corporativa del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC), señala en las conclusiones, lo siguiente:
(...)

- **Registro del traspaso de bienes para ser utilizados en la prestación de servicios.**

Los bienes que adquiere la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC, en desarrollo del mandato legal para ser transferidos con dominio o propiedad y que con certeza contribuirá a la formación bruta de capital al Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC, debe causar el respectivo gasto con débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, y crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, sin detrimento de reconocer los descuentos y retenciones asociadas a las transacciones. Con el pago de la obligación registra un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se efectúe el traslado de los bienes al INPEC, la Unidad SPC debita la subcuenta 320801-Capital fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y se acredita la subcuenta que

identifica la naturaleza del bien en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

Por su parte, el INPEC reconoce el fortalecimiento patrimonial con débito en la subcuenta que identifique los bienes recibidos en cada cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y crédito en la subcuenta 325525-Bienes de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Así mismo, el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el numeral 3.7 señala las pautas que los usuarios del sistema contable público deben atender para el manejo de los soportes contables, como son:

Por su parte la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, por medio de la cual se adopta el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, y en los numerales 3.2, sobre los manuales de políticas y 3.7 sobre documentos soporte, señalan:

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

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva,... criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

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

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

“3.7. Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la

información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

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

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

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

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

5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

Respecto del primer punto de la consulta relacionado con la viabilidad de que la USPEC expida una certificación como constancia de que las adiciones y mejoras transferidas

corresponden a un mayor del activo, no le compete a la CGN por cuanto no es un tema de interpretación de la normatividad contable pública.

Es propio de la gestión administrativa del INPEC gestionar todas las acciones y documentos que sean necesarios para soportar apropiadamente los registros contables de las operaciones, transacciones o hechos económicos que impactan los resultados o su situación financiera, económica, social o ambiental, todo ello dentro bajo el contexto del Régimen de Contabilidad Pública y para el caso de los soportes, con base en lo establecido en las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad contenida en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública.

Con relación al segundo punto, tal como se señaló en el concepto N° 20132000018061 en relación con el reconocimiento contable por parte del INPEC de los bienes que le transfiere la USPEC con el objeto de brindar el apoyo logístico y administrativo requeridos para el adecuado funcionamiento de los servicios penitenciarios y carcelarios a cargo de esta entidad, el registro que debe efectuarse mediante un débito en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y crédito en la subcuenta 325525-Bienes de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Por lo tanto, si la entidad registró estos bienes en el gasto, debe corregir este registro debitando la subcuenta cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la corrección concierne a registros efectuados en años anteriores. Si el error corresponde al mismo año, el registro crédito debe hacerse en la subcuenta y cuenta respectiva de la clase 5- GASTOS donde inicialmente se registraron los bienes.

Con relación a la depreciación, la misma debe calcularse desde la fecha en que se inició la utilización del bien, y registrarse mediante un débito en la subcuenta 327003-Depreciaciones de Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270- PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB); con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

CONCEPTO No. 20172000035891 DEL 05-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Clasificación contable de las memoria flash y teléfono de tecnología IP

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Clasificación contable de las memoria flash y teléfono de tecnología IP

Doctor

JAIME ALEXANDER BUSTAMANTE VAGAS

Analista T2 G06 OCI

Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500022702, del día 04 de mayo de 2017, en la cual se señala:

1. ¿Qué clasificación contable se le debe dar a los siguientes elementos?

“- Memoria Flash – (actualmente el área contable de la entidad la tiene clasificada en la cuenta 165522 – Equipo de ayuda audiovisual) en concepto del auditor financiero se debe clasificar en la cuenta 167002 – Equipo de computación.

- Teléfono de Tecnología IP – (actualmente el área contable de la entidad la tiene clasificada en la cuenta 167001 – Equipo de comunicación) en concepto del auditor financiero se debe clasificar en la cuenta 167002 – Equipo de computación.

2. Por otra parte quisiera saber si la CGN cuenta con clasificador contable de bienes.”

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

CONSIDERACIONES

1- BAJO EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Las características cualitativas de la información contable pública contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, se describen en los siguientes numerales:

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

113. Consistencia. La información contable pública es consistente cuando los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme.” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“TÍTULO I. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

Se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.”

2- BAJO EL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera contenido en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, incluye como características fundamentales de la información financiera entre otras las siguientes:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas)

de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

4.1.2. Representación fiel

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

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la resolución 533 de 2015, establece:

“El Catálogo General de Cuentas (CGC) de las entidades de gobierno será empleado para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación. El CGC aplicable a estas entidades está dividido en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1 y 2

Para el caso expuesto, es importante remitirse a las características cualitativas de la información contable pública contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública Precedente y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, lo anterior, le permitirá a la Entidad discernir si la información se ajusta a la realidad y verdad financiera, o de lo contrario, si la interpretación inequívoca y/o expresión inadecuada de la misma puede influir en la toma de decisiones de los usuarios.

Los Catálogos de Cuentas constituyen un instrumento para el registro de los hechos económicos, dando una clasificación organizada de cuentas, las cuales describen la naturaleza de las operaciones de las Entidades contables públicas. En efecto, el Catálogo General de Cuentas se constituye como el único clasificador contable, es así como las

Entidades deberán usarlo para el registro de las operaciones, usando las cuentas contables que mejor reflejen la realidad financiera, económica, social y ambiental.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las memorias flash son dispositivos destinados al almacenamiento de grandes cantidades de datos, que cuentan con espacio y tamaño reducidos, portabilidad, entre otras características, se observa que su función está orientada principalmente a servir como un instrumento propio de los equipos informáticos, razón por la cual debe registrarse en la subcuenta 167002 – Equipo de computación, siempre que se cumplan las condiciones para su registro como activos.

Por su parte, los teléfonos de tecnología IP, entendidos como el elemento físico, son instrumentos orientados a la comunicación, circunstancia que conlleva a concluir que su clasificación debe efectuarse en la subcuenta 167001 – Equipo de comunicación.

CONCEPTO No. 20172000043861 DEL 02-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Suspensión de la depreciación de los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva

Doctor

FREDY RICARDO GUZMÁN GRANDE

Coordinador Grupo de Almacén e Inventarios

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500017212, del día 29 de marzo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Actualmente la Superintendencia de Servicios Públicos viene manejado la depreciación de los activos fijos de los bienes muebles en bodega y de los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva de acuerdo Plan General de Cuentas-RCP (...)

La entidad cuenta con un aplicativo para el manejo de los bienes efectuando el reconocimiento contable de acuerdo a la normatividad vigente, sin embargo al momento en que los bienes se reintegran a la bodega, la depreciación se detiene, presentando dificultades en el proceso de revisión y conciliación de la depreciación.

El proceso se vuelve difícil al no tener facilidad de generar la depreciación por periodos exactos de 30 días, sin tener en cuenta los tiempos que los bienes permanecen en la bodega durante el mes. Sin embargo, técnicamente el bien se sigue depreciando aun cuando está en la bodega por obsolescencia, generando subestimación en la depreciación contable.

Se solicita concepto o permiso por parte de la CGN para que la entidad aplique la depreciación de los bienes por el método de línea recta, sin tener en cuenta el tiempo en que los bienes se reintegran o están en la bodega”.

CONSIDERACIONES

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

La Resolución Nº 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, se establece lo siguiente:

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

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

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

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás

soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN”. (Subrayado fuera del texto)

Sobre las propiedades, planta y equipo, el Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (...)

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos. (...)

171. Son depreciables los bienes que pierden su capacidad normal de operación durante su vida útil, tales como edificaciones; plantas, ductos y túneles; redes, líneas y cables; maquinaria y equipo; equipo médico y científico; muebles, enseres y equipo de oficina; equipos de comunicación y computación; equipo de transporte, tracción y elevación; y equipo de comedor, cocina, despensa y hotelería. No son objeto de cálculo de depreciación los terrenos, así como las construcciones en curso, los bienes muebles en bodega, la maquinaria y equipo en montaje, los bienes en tránsito y las propiedades, planta y equipo no explotadas, o en mantenimiento, mientras permanezcan en tales situaciones.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de

hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, indica entre otros aspectos lo siguiente:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

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

5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

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

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

6. LÍNEA RECTA

Este método se aplica cuando el activo es utilizado de manera regular y uniforme en cada período contable, y consiste en determinar una alícuota periódica constante que se obtiene de dividir el costo histórico del activo entre la vida útil estimada.

7. NÚMERO DE UNIDADES DE PRODUCCIÓN U HORAS DE TRABAJO

Este método se basa en la capacidad de producción estimada del activo, y consiste en dividir el costo histórico del activo entre el número de unidades de producción u horas de trabajo estimadas. El valor de la depreciación o amortización se obtiene de multiplicar la tasa unitaria obtenida por el número de unidades producidas u horas trabajadas. (...)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

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

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio. (...)

15. SUSPENSIÓN DE LA DEPRECIACIÓN

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

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

“1635 – BIENES MUEBLES EN BODEGA

DESCRIPCIÓN

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

CONCLUSIONES

De conformidad con la regulación contemplada en las consideraciones, es necesario efectuar las siguientes precisiones:

Si se presenta una suspensión temporal en el uso de Propiedades, planta y equipo, debe suspenderse la depreciación. Bajo este espectro debe entenderse que la intención es volver a usar el bien en el futuro.

La entidad, dentro de sus políticas podrá definir tiempos mínimos a partir de los cuales se justifica la suspensión de la depreciación. Una vez se reintegre el bien al servicio, deberá continuarse con el cálculo de la depreciación.

El método de depreciación no debe elegirse bajo el criterio de facilitar el cálculo de la depreciación, sino que debe estar en función del que mejor permita determinar el patrón de consumo de los beneficios económicos o del potencial de servicio que el activo incorpora.

El método de depreciación definido debe ser aplicado de forma consistente durante el período contable, y será revisado en forma periódica, de tal manera que si se produce un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o el potencial de servicio, pueda evaluarse de manera oportuna, el cambio de método por uno que refleje el nuevo patrón.

Ahora bien, para los bienes tangibles retirados del servicio de manera definitiva, como podría ser el caso de aquello que se encuentran obsoletos, se deberá detener su depreciación y deberá evaluarse la necesidad de proceder a realizar la baja en cuentas si han dejado de cumplir los criterios para su reconocimiento como Propiedades, planta y equipo, es decir que no se utilizan ni utilizarán para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, ni en las actividades de la administración de la entidad contable pública, o en la generación de ingresos producto de su arrendamiento.

CONCEPTO No. 20172000047631 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Sistematización del proceso de depreciación de bienes inmuebles

Doctora
ERIKA PIEDAD JIMÉNEZ MARÍN
Director Operativo de Asunto Contables del Municipio de Pereira
Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500031862, del 13 de julio de 2017, solicita concepto sobre el procedimiento adelantado por la entidad con relación a la depreciación acumulada de los bienes inmuebles, a 31 de diciembre de 2016, y sobre las observaciones por parte de la Contraloría Municipal.

Manifiesta que: (...) “La depreciación calculada durante la vigencia se realizó manualmente en una hoja de cálculo en Excel en la cual se relacionan 1.281 fichas catastrales, alguna sin costo histórico; dicho documento no ofrece confiabilidad por cuanto no detalla la vida útil restante por cada uno de los bienes, así mismo, él reconocimiento de la pérdida de capacidad operacional es constante para todos los meses del año; de esta manera no se consideran la mejoras, retiros, etc.”; por tanto en virtud de lo anterior, se verificó el hallazgo de la Contraloría pudiéndose evidenciar que efectivamente el sistema de información presentaba unos datos y otros muy distintos los registros manuales,; por tal motivo la Dirección de Contaduría tomó la decisión de implementar el proceso de depreciación de forma sistematizada, es decir que este proceso se corriera directamente desde el sistema de información (SIIFWEB), con la información que contenía el sistema, corrigiendo de una forma muy práctica la información que no tuviera el sistema y que se incluyera dentro del proceso únicamente los bienes inmuebles que efectivamente estuvieran conciliados entre los módulos de contabilidad y recursos físicos.”

Seguidamente explica la forma como la información sobre las depreciaciones fue sistematizada e incorporada en el sistema de información, logrando que los registros de la depreciación y amortización de los bienes inmuebles del Municipio, se realicen de forma sistematizada y que la información de los bienes que se encuentren conciliados entre los módulos de recursos físicos y contabilidad.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 102 y 103,107 y 111 del Plan General de Contabilidad contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, relativos a las características cualitativas de la información contable pública, señalan:

“102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad.

Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

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

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

111. COMPRESIBILIDAD. La información contable pública es comprensible si permite a los usuarios interesados formarse un juicio objetivo sobre su contenido. Para el efecto se presume que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad contable pública objeto de su interés, así como de la regulación contable que le aplica. En este sentido, la información contable pública es comprensible si es racional y consistente.”

Así mismo, los párrafos 168, 169, 170 y 171 del Plan General de Contabilidad del mismo marco normativo, en relación con las normas técnicas de propiedades, planta y equipo, señalan:

“168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la

calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda.

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos.

170. Por regla general, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. No obstante, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, dicho reconocimiento afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. 171. Son depreciables los bienes que pierden su capacidad normal de operación durante su vida útil, tales como edificaciones; plantas, ductos y túneles; redes, líneas y cables; maquinaria y equipo; equipo médico y científico; muebles, enseres y equipo de oficina; equipos de comunicación y computación; equipo de transporte, tracción y elevación; y equipo de comedor, cocina, despensa y hotelería. No son objeto de cálculo de depreciación los terrenos, así como las construcciones en curso, los bienes muebles en bodega, la maquinaria y equipo en montaje, los bienes en tránsito y las propiedades, planta y equipo no explotadas, o en mantenimiento, mientras permanezcan en tales situaciones.

Los numerales 4, 5, 10 y 12 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indican:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

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

(...)

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

(...)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles: (...) (Subrayado fuera de texto)

12. DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS

La depreciación de los bienes usados, adquiridos o incorporados, se debe determinar tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, le corresponde a la entidad estructurar el sistema documental contable de tal manera que le permita garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, lo cual debe quedar debidamente contemplado en sus manuales y políticas contables. Así mismo, se deben establecer controles y procedimientos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable.

Así las cosas, la entidad deberá evaluar si al migrar de la herramienta informática, como Excel en ese caso, se garantiza que bajo el nuevo esquema se cumplen los anteriores lineamientos. Alternamente deberá emitir los respectivos manuales y políticas, junto con los procedimientos y controles.

CONCEPTO No. 20172000047851 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para dar de baja de propiedad, planta y equipo por demolición de infraestructura o planta física. Otros aspectos a tener en cuenta, previos a la demolición del Palacio Municipal, para no incurrir en fallas de tipo legal y administrativo.

Doctora

LIDIA CONSUELO BUITRAGO SOLANO

Alcaldesa (E.)

Municipio de Coromoro

Coromoro, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003229-2, del día 17 de julio de 2017, en la cual menciona que el Municipio de Coromoro y la Nación – Ministerio del Interior – Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana – Fosecon, suscribieron y firmaron el Convenio Interadministrativo N° 1133 de 2017, del 11 de mayo de 2017. Cuyo objeto es “Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Ministerio del Interior y el Municipio de Coromoro – Santander, para la ejecución de los estudios, Diseños y Construcción del Centro Administrativo Municipal”, y en el cual contempla todas estas acciones de tipo técnico, al punto en que en la cláusula segunda numeral 5 se establece como obligación del Municipio efectuar la demolición de dicho predio dentro del mes siguiente a partir del acta de inicio.

Entendiendo que el actual palacio Municipal es una propiedad del Municipio de Coromoro, debidamente registrada en el inventario de Bienes Inmuebles.

Por lo anteriormente expuesto se solicita asesoría en cuanto a:

“1- ¿Qué procedimiento debe hacer la Administración Municipal, previo al proceso de demolición de la infraestructura o planta física, se le debe dar de baja del Inventario?”

2- ¿Qué otros aspectos legales debe tener en cuenta la Administración Municipal, previos a la demolición del Palacio Municipal, para no incurrir en fallas de tipo legal y administrativo?”

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1.

El Capítulo III del Título II – Procedimientos contables, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315- ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521- Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 2.

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, indica:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...) i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)”

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, se concluye lo siguiente:

1. Procedimiento a realizar la Administración Municipal, previo al proceso de demolición de la infraestructura o planta física.

No es competencia de la CGN determinar el procedimiento que debe adoptar una Administración Municipal, previo al proceso de demolición de la infraestructura o planta física, y la baja del Inventario, toda vez que estos son asuntos de orden administrativo que debe adelantar la entidad en concordancia con la regulación superior que le sea aplicable.

Ahora bien, desde la perspectiva contable, de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el procedimiento a seguir para reconocer la demolición del Palacio Municipal, en cumplimiento del Convenio Interadministrativo N° 1133 de 2017, del 11 de mayo de 2017, es el indicado en el numeral 3 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos, en el cual:

Se debitan las subcuentas correspondientes de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y se acredita la subcuenta del bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

La diferencia que se genere se registra debitando la subcuenta 580802- Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, al ser un bien inservible, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810- EXTRAORDINARIOS, si se trata de un bien destruido o perdido.

Si el bien había sido objeto de valoraciones, se debe debitar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

2. Otros aspectos legales a tener en cuenta la Administración Municipal, previos a la demolición del Palacio Municipal, para no incurrir en fallas de tipo legal y administrativo

La CGN se abstiene de manifestarse sobre otros aspectos legales que la Administración Municipal debe tomar en cuenta, previo a la demolición, para no incurrir en fallas legales o administrativas, toda vez que no es la entidad competente para definir tales aspectos.

Respecto de los asuntos inmersos en las dos preguntas de su consulta, que no son competencia de la CGN, hemos dado traslado a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO No. 20172000054161 DEL 22-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Aplicación de los avalúos catastrales en la medición para determinar los saldos iniciales de la Propiedad Planta y Equipo

Señor
 JIMMY RIVAS QUINTO
 Contador
 Dirección Financiera
 Municipio de Apartadó Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500035302, del 2 de agosto de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

Para realizar la medición inicial de la Propiedad Planta y Equipo (¿excepto bienes de Uso Público, bienes históricos y culturales se podría tomar el valor de la base del avalúo catastral?

CONSIDERACIONES

El Instructivo N° 002 del 2015, presenta las siguientes alternativas de medición de las propiedades, planta y equipo para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo: el numeral d) establece:

“d) Medir cada partida de una clase de propiedad planta y equipo utilizando una de las siguientes alternativas:

- Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado y el costo de reposición la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contrato de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición de activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades planta y equipos construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan en este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación.

- Determinar para los elementos de propiedad planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento final de su vida útil o rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente instructivo para este tipo de pasivos.
- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

- Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Al valor actualizado en un período anterior, siempre que este valor sea comparable en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo de elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición, para el efecto la entidad determinará la vida útil del activo, y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La entidad evaluará si a la fecha de transición existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para al efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo según corresponda.”

De otra parte, la Resolución 693 del 6 de diciembre de 2016, en su artículo 1 establece: “(...)

Artículo 4°. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo el cual comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. (...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. (...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para la medición tendiente a determinar los saldos iniciales de la cuenta de Propiedad Planta y Equipo (bienes inmuebles excepto bienes de uso público, bienes históricos y culturales), con el propósito de migrar a los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la entidad debe adoptar alguna de las alternativas expuestas en los tres criterios contenidos en el Instructivo 02 de octubre del 2015 por la CGN;

La CGN no puede predefinir si los avalúos catastrales cumplen las condiciones ideales para convertirse en la base de determinación de la medición de un inmueble, si se advierte que pueden presentarse rezagos frente a la dinámica del mercado inmobiliario, o limitaciones por circunstancias de orden operativo o social que implican un distanciamiento de estos, con respecto al comportamiento real del mercado.

Como consecuencia de esto, la entidad deberá evaluar en cada caso, si existe o no consonancia entre los avalúos catastrales y la alternativa de medición que haya elegido, para dar cumplimiento a lo establecido en el Instructivo N° 02 de 2015 antes mencionado, aplicable en congruencia con la modificación al cronograma, efectuada por la Resolución 693 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000054881 DEL 28-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Activos depreciados y en uso

Doctor
GERMÁN GONZALO GIL MARTÍNEZ
Coordinador Grupo gestión Almacén e Inventarios
Escuela Superior de Administración Pública

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500028772, del 15 de junio de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

“En atención al instructivo para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía que cada año emite la Contaduría General de la Nación, el Grupo de Gestión de Almacén e Inventarios, registra como bienes de control administrativo todos los elementos cuyo valor de adquisición sea igual o inferior a 0.5 SMLMV afectando directamente el Gasto.

Teniendo en cuenta que para el año 2017 el salario mínimo se fijó en \$737.717, se hace necesario reclasificar los bienes que actualmente figuran en el Grupo 16— Propiedades, Planta y Equipo con valor costo ajustado inferior o igual a \$368.858,50 a bienes de control administrativo.

Ahora bien, es importante resaltar que la entidad tiene dentro de sus Propiedades, Planta y Equipo, bienes de menos de 0.5 SMLMV y activos totalmente depreciados, que aún tienen potencial de uso, no se han retirado del servicio, no se encuentran inservibles y no serán retirados de la entidad ni dados de baja. No obstante, se debe tener en cuenta que los bienes de menor cuantía se deprecian en la misma vigencia en que se adquieren y que por lo tanto, cada año se tendría la misma inconsistencia, ya que su valor en libros es igual a cero y siguen teniendo potencial de uso. Lo anterior, siguiendo los lineamientos plasmados en los instructivos de la Contaduría General de la Nación.

Se debe mencionar que la institución cuenta aproximadamente con unos sesenta mil (60.000) bienes, y resulta cuantioso y dispendioso, realizar el avalúo de los activos cien por ciento depreciados, teniendo en cuenta la relación costo beneficio y considerando que para la realización del avalúo de los bienes de manera individual, puede ser más oneroso el mismo avalúo que el valor comercial de estos activos.

Por lo anterior, y en aras de aplicar los lineamientos dados en el Manual de Procedimientos de la Contaduría General de la Nación, solicitamos respetuosamente nos emitan concepto para conocer a qué valor económico podemos llevar estos bienes para ser controlados en Cuentas de Orden.”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

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

Asimismo, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. (...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (...)

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de

estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo se establece:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

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

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

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES.

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

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL.

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio. (...)

14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan,

teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable. (...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación

18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación. (...)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo. (...)

21 EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN

No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de ...”

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

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

A su vez, el catálogo General de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“8315-ACTIVOS RETIRADOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados”

Por otro lado, la Resolución 357 de 2008 mediante la cual se establece el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el numeral 3.1, 3.2 y 3.5, establece:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

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

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

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

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

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

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

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

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Relacionado con los bienes que sean identificados e incorporados al proceso contable como consecuencia de la depuración de la información contable, es preciso observar que en adelante los nuevos cálculos y registros contables de depreciación y actualización del valor de los bienes tendrán en cuenta la nueva vida útil calculada en la toma física.”(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo N° 001 del 20 de enero de 2017, expide Instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el período contable 2017, así:

“(...) las entidades de gobierno podrán afectar la depreciación de activos adquiridos durante este periodo por su valor total, sin considerar su vida útil, cuando el valor de adquisición sea igual o inferior a un millón quinientos noventa y dos mil novecientos cincuenta pesos (\$1,592,950,00) moneda corriente, equivalentes a cincuenta (50) Unidades de Valor Tributario (UVT).

(...) las entidades de gobierno podrán registrar las Propiedades, Planta y Equipo que sean adquiridas por un valor igual o inferior a trescientos sesenta y ocho mil ochocientos cincuenta y ocho pesos con cincuenta centavos (\$368,858,50) moneda corriente, afectando directamente el gasto” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, se concluye:

De acuerdo con el contexto expuesto en su consulta, es necesario hacer las siguientes precisiones:

En términos generales, la existencia de activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso, revela que la entidad no revisó anualmente la vida útil de los activos de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos, con el fin de ajustar oportunamente el valor en libros, evitando que se deprecien en su totalidad, cuando aún los bienes continúan generando beneficios económicos o siguen con un potencial de servicios, incumpliendo lo preceptuado en el procedimiento sobre Propiedades, planta y equipo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, a menos que se trate de los bienes de menor cuantía o de valor inferior o igual a medio salario mínimo, para los cuales aplican los siguientes lineamientos:

Unos son los bienes de hasta medio salario mínimo legal mensual vigente, los cuales pueden registrarse como activos o como gastos en el momento de su adquisición, cuyo límite de valor para el año 2017 es \$ 368.858.00, y otros son los bienes de menor cuantía, que son aquellos que pueden depreciarse en el año de adquisición, para los cuales la CGN ha venido definiendo anualmente su valor, cuyo monto máximo para el año 2017 es de \$ 1.592.950.00

Si por política se elige activar los activos con valor inferior a medio salario mínimo legal vigente, su depreciación debe efectuarse durante el año de adquisición.

Si en el momento de adquisición de un bien, su valor supera el medio salario mínimo, estos deben activarse, y si clasifican dentro del rango de activos de menor cuantía, podrán depreciarse dentro del año de adquisición, pero no son susceptibles de reclasificarse a

bienes de menos de medio salario mínimo en caso que su costo llegue a quedar por debajo este tope, pero en un período posterior.

Si la entidad optó por la política de depreciar los activos de menor cuantía y los de medio salario mínimo mensual legal vigente (cuando los activa), en el mismo año en que se adquieren o incorporan, es normal que su valor en libros sea igual a cero y dicha situación podrá permanecer así hasta que el bien sea retirado del servicio, pues con ello se cumple el propósito de la norma, en el sentido de disminuir las cargas administrativas y económicas derivadas de la tenencia de tales bienes, teniendo en cuenta que respecto a los bienes con valor inferior a 35 salarios mínimos no existe la obligación de efectuarles avalúos técnicos con miras a determinar eventuales valorizaciones o desvalorizaciones.

Si la entidad tiene como política registrar directamente al gasto los bienes con valor de hasta medio salario mínimo mensual vigente, y adicionalmente quiere llevar un control en cuentas de orden, podrá hacerlo por el valor del costo de tales bienes.

Los anteriores lineamientos han sido desarrollado bajo la actual norma contable, la cual tiene aplicación hasta el 31 de diciembre de 2017, en razón a que a partir del 1 de enero de 2018 entra en aplicación el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, regulación que no contempla disposiciones sobre bienes de menor cuantía ni bienes con valor hasta medio salario mínimo legal vigente, pues será la entidad la que defina una política al respecto, y de paso ello le servirá para determinar los activos que bajo sus circunstancias particulares, no ameritan incorporarse como tales a partir de esa fecha.

Ahora bien, para las Propiedades, planta y equipo diferentes a las tratadas anteriormente, debe aplicarse la revisión anual de la vida útil de los activos y la actualización periódica de que trata la norma respectiva.

En consecuencia, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos del valor en libros de los bienes, registrados en la contabilidad e incorpore nuevamente el activo con base en el nuevo valor del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación.

En otros términos, los bienes que se encuentran totalmente depreciados deben valorarse a su costo de reposición o valor de realización; una vez realizado dicho avalúo la entidad

debe retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado el procedimiento anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable actual.

Alternamente, con miras a la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el

nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico anteriormente señalado, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

Por otra parte, la ESAP, por relación costo – beneficio, puede efectuar el avalúo técnico con personal de la entidad o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización.

CONCEPTO No. 20172000056621 DEL 11-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Publica Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de provisiones por propiedades, planta y equipo; amortización Bienes de uso público

Doctor

ARIEL VEGA ORDOÑEZ

Coordinador Grupo de Contabilidad

Instituto Nacional de Vías

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003534-2 del 2 de Agosto de 2017, mediante la cual consulta:

1. Como resultado de la auditoria regular a los estados financieros de la vigencia 2016, la Contraloría General de la República determinó que el INVIAS, no efectuó provisión de las

contingencias por posibles pérdidas generadas como resultado del riesgo de invasiones a predios fiscales y de Uso Público.

Cordialmente, se solicita concepto sobre si es procedente o no efectuar las respectivas provisiones y en qué porcentajes.

2. De otro lado los BUP que se han amortizado en un 100%, pero que continúan prestando servicio a la comunidad, determinó la Contraloría General de la República que se deben trasladar a las cuentas de orden para su control.

De la misma manera, se solicita concepto sobre si es o no procedente el traslado de los saldos de las amortizaciones acumuladas y de su costo a cuentas de orden.

CONSIDERACIONES

Los Principios de Contabilidad constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de la información contable, de los cuales hacemos referencia al de Revelación que señala, “ Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas...” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, cuando se trate de bienes fiscales, el Procedimiento para el Reconocimiento de los hechos relacionados con Propiedades, planta y Equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“11. Revisión de la vida útil. La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio. (Subrayado fuera de texto)

18. Actualización El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la

valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

20. Frecuencia de las actualizaciones. La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.”

Por su parte, la Norma Técnica relativa a los Bienes de Uso Público, históricos y culturales, numeral 9.1.1.6 del PGCP, señala:

“176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización...”

“181. Los bienes de uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Principio de Revelación dispone que la información presentada de los diferentes hechos que afectan los estados de Situación financiera, económica, social y ambiental así como el de Resultados deben contener la necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad de la entidad contable pública y aquella que no esté contenida

en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, deberá ser revelada por medio de notas.

1. Ahora bien, los activos bienes de Propiedad, planta y equipo (bienes fiscales) se reconocen al costo histórico, deben actualizarse y son objeto de cálculo de depreciación.

La actualización permite que la información contable se mantenga a precios actuales utilizando criterios técnicos como son el costo de reposición o el valor de realización que pueden ser establecidos mediante avalúo técnico, en el cual deben considerarse, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. La actualización debía realizarse cada tres años.

Por su parte, la pérdida de la capacidad operacional por el uso durante la vida estimada afectará el resultado del ejercicio mediante el reconocimiento de la depreciación, calculada sobre la base del costo histórico o del valor actualizado y la vida útil estimada, la cual también puede ser objeto de revisión fijando una vida útil diferente cuando por obsolescencia u otros factores la entidad determina que estos afectan el potencial de prestación de servicio.

En consecuencia, el valor en libros de los bienes de Propiedad, planta y equipo corresponderán al valor del bien, que deberá actualizarse periódicamente, menos la depreciación. En caso de presentarse situaciones particulares que inciden en la disponibilidad del bien, deberán revelarse estos hechos en las notas a los estados contables. Anotando que las Propiedades, planta y equipo no son objeto de cálculo de provisiones, a menos que se trate de Bienes entregados a terceros, caso no corresponde a los invadidos, por cuanto no es una situación consensuada sino forzosa.

2. Respecto de los bienes de uso público, no son objeto de actualización pero si de amortización y tampoco son objeto de cálculo de provisión.

En el evento que el valor de la amortización sea igual al costo, se mantendrá su presentación en el Balance General por el costo histórico, a la cual se le restará el valor de la amortización y en notas a los estados financieros se revelarán las circunstancias que puedan afectar la disponibilidad de los bienes.

CONCEPTO No. 20172000060171 DEL 20-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Procedimiento para la cesión gratuita de bienes a otra entidad de gobierno, realizada por un órgano que hace parte de una entidad territorial que dispone de autonomía administrativa y financiera.

Doctora
 LUZ ANGELA GÓMEZ HERMIDA
 Directora Administrativa y Financiera
 Personería de Bogotá D.C.
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500025572, del 3 de agosto de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento contable y jurídico procedente al que debería sujetarse la Personería de Bogotá D.C. frente al siguiente caso:

“Dentro del parque automotor a cargo de la Personería de Bogotá se encuentra un BUS de dos pisos de Placa OBH 666, el cual actualmente está dado en préstamo de uso o comodato a la Policía Metropolitana de Bogotá, en virtud del contrato 002 de 2012 suscrito entre la Personería, comodante, y la Policía Metropolitana de Bogotá MEBOG, comodataria, para el desarrollo de campañas de divulgación y atención a la ciudadanía.

El contrato de comodato tiene un plazo de ejecución de 5 años, el cual finalizaría 5 de diciembre de 2017 y la Policía Metropolitana de Bogotá MEBOG ha solicitado a la Personería de Bogotá se estudie la viabilidad de realizar el traslado o traspaso definitivo de la unidad móvil, con el fin de que la titularidad del bien se transfiera a la Policía Metropolitana de Bogotá, dado el interés de continuar contando con la móvil para el desarrollo de actividades con las brigadas de servicio a la comunidad.”

Teniendo en cuenta que la Personería de Bogotá D.C. carece de personería jurídica, aunque dispone de autonomía administrativa y financiera y que el automotor en cuestión se encuentra registrado a nombre del Distrito Capital, entidad jurídica de la cual hace parte este órgano de control, se formulan las siguientes preguntas:

1. ¿Es viable el traslado o traspaso definitivo a título gratuito de bienes muebles activos sujetos a registro (vehículos) entre entidades públicas?

2. De ser viable ¿Cuál es el procedimiento contable y jurídico procedente al que debería sujetarse la Personería de Bogotá?
3. ¿El procedimiento debe adelantarse por conducto del mismo Distrito y de las autoridades que al efecto sean competentes?, o en su defecto, ¿dadas las facultades de autonomía administrativa y presupuestal de que goza la Personería distrital le permitirían adelantarlo de manera autónoma?

CONSIDERACIONES

En relación con las competencias a cargo de la CGN es necesario precisar que, por mandato contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley N° 298 de 1996, al Contador General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, para efectos de la enajenación de activos del estado se debe considerar lo dispuesto en el Decreto N° 1082 de 26 de mayo de 2015, mediante el cual se expidió el decreto único reglamentario del sector administrativo de Planeación Nacional, Sección 2 Enajenación de Bienes del Estado, Subsección 1 Disposiciones Generales y Subsección, 4 Bienes muebles, artículo 2.2.1.2.2.4.3. - Enajenación de bienes muebles a título gratuito entre Entidades Estatales, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 2.2.1.2.2.4.3. Enajenación de bienes muebles a título gratuito entre Entidades Estatales. Las Entidades Estatales deben hacer un inventario de los bienes muebles que no utilizan y ofrecerlos a título gratuito a las Entidades Estatales a través de un acto administrativo motivado que deben publicar en su página web.

La Entidad Estatal interesada en adquirir estos bienes a título gratuito, debe manifestarlo por escrito dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la fecha de publicación del acto administrativo. En tal manifestación la Entidad Estatal debe señalar la necesidad funcional que pretende satisfacer con el bien y las razones que justifican su solicitud.

Si hay dos o más manifestaciones de interés de Entidades Estatales para el mismo bien, la Entidad Estatal que primero haya manifestado su interés debe tener preferencia. Los representantes legales de la Entidad Estatal titular del bien y la interesada en recibirlo, deben suscribir un acta de entrega en la cual deben establecer la fecha de la entrega

material del bien, la cual no debe ser mayor a treinta (30) días calendario, contados a partir de la suscripción del acta de entrega. (Decreto 1510 de 2013, artículo 108)” (Subrayados fuera de texto)

Respecto de la competencia en el Distrito Capital para Fijar las pautas con relación a la administración de los bienes muebles del Distrito y sus organismos, se debe considerar lo señalado en el numeral 6 del Artículo 10º del Acuerdo N° 17 de 1995, el cual señala:

“Artículo 10º.- En virtud de lo establecido en el presente Acuerdo le corresponde al Contador General del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá; ejercer las siguientes funciones:

6. Fijar las pautas para el registro y actualización de los inventarios del Distrito y sus organismos, en concordancia con lo preceptuado por la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, cuando se trate del traslado de bienes entre entidades públicas, la entidad debe atender lo dispuesto por la CGN en el Manual de procedimientos de Contabilidad Pública, Capítulo III del Título 2, numerales 24 y 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipos, donde se señala:

“24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes. La entidad contable pública que traslada propiedades, planta y equipo debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). (...)

CONCLUSIONES

1. ¿Es viable el traslado o traspaso definitivo a título gratuito de bienes muebles activos sujetos a registro (vehículos) entre entidades públicas?

Respecto de las competencias asignadas a la CGN se debe precisar que por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley N° 298 de 1996, al Contador General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la

contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública.

Lo anterior significa que excede las competencias asignadas a la CGN emitir un pronunciamiento sobre si legalmente le es viable a la Personería de Bogotá D.C. ordenar el traslado o el traspaso definitivo a título gratuito a otra entidad pública de bienes muebles sujetos a registro (vehículos).

Al respecto se sugiere tener presente lo establecido en el Decreto Único Reglamentario N° 1082 de 2015, Artículo 2.2.1.2.2.4.3. Enajenación de bienes muebles a título gratuito entre Entidades Estatales (que procede de lo señalado en el Artículo 108 del Decreto 1510 de 2013).

2. De ser viable ¿Cuál es el procedimiento contable y jurídico procedente al que debería sujetarse la Personería de Bogotá?

Para el reconocimiento contable de la cesión gratuita de bienes a otra entidad pública, la entidad debe atender lo dispuesto por la CGN en el Manual de procedimientos de Contabilidad Pública, Capítulo III del Título 2, numerales 24 y 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipos.

Respecto del procedimiento jurídico para la cesión gratuita de bienes muebles, como se indicó en la respuesta anterior, la regulación se encuentra dispuesta en el Artículo 2.2.1.2.2.4.3 del Decreto Único Reglamentario N° 1082 de 2015 (Enajenación de bienes muebles a título gratuito entre Entidades Estatales), establecido originalmente en el Artículo 108 del Decreto 1510 de 2013.

3. ¿El procedimiento debe adelantarse por conducto del mismo Distrito y de las autoridades que al efecto sean competentes?, o en su defecto, ¿dadas las facultades de autonomía administrativa y presupuestal de que goza la Personería distrital le permitirían adelantarlos de manera autónoma?

Como ya se indicó, excede las competencias asignadas al Contador General de la Nación señalar el procedimiento administrativo que debe adelantar un órgano del Distrito Capital frente al traslado o traspaso definitivo a título gratuito de bienes muebles activos sujetos a registro (vehículos) a otra entidad pública

Sin embargo, se debe tener en cuenta el esquema de organización administrativa y contable adoptado al interior del Distrito Capital y la autonomía administrativa de que legalmente goza la Personería de Bogotá D.C., lo cual debería resolverse por parte de la Dirección Distrital de Contabilidad, en razón de lo dispuesto en el numeral 6 del Artículo 10º del Acuerdo N° 17 de 1995.

CONCEPTO No. 20172000061291 DEL 22-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes inmuebles entregados a los municipios e instituciones educativas para uso permanente. Reconocimiento de las plantas, ductos y túneles — redes, líneas y cables financiados por el departamento para uso de los municipios, para efectos de la transición al Nuevo Marco Normativo.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes inmuebles entregados a los municipios e instituciones educativas para uso permanente. Reconocimiento y medición de las plantas, ductos y túneles — redes, líneas y cables financiados por el departamento para uso de los municipios, para efectos de la transición al Nuevo Marco Normativo.

Doctor

JULIO MOLANO NOVOA

Secretario de hacienda Departamental

Departamento de Casanare

Yopal -Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500033722, del día 26 de julio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“1. Edificaciones y Bienes entregados a terceros

(...) cuál es la entidad (Gobernación de Casanare o terceros que recibieron las edificaciones) que debe reconocer en sus Estados Financieros, las edificaciones o infraestructuras; teniendo en cuenta que, se ejerce el control de manera compartida; los terceros son quienes obtienen el potencial de servicio, asumen no solo la tenencia y administración, sino también responsabilidad sobre la asunción de los riesgos menores que sobre los bienes puede recaer, o la Gobernación que, asume cierto grado de control sobre el bien y los riesgos mayores que sobre la edificación recae y adicionalmente tiene la obligación de suplir las necesidades de los bienes registrados en sus Estados Financieros.

Asumiendo qué los Municipios reconocieran estos activos en sus Estados Financieros; la Gobernación tendría que darlos de baja y teniendo en cuenta que representan un porcentaje representativo de sus activos, esto conllevaría a una disminución patrimonial importante y su correspondiente efecto en los indicadores financieros. Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente solicitamos a la CGN nos oriente con respecto a los siguientes interrogantes:

1.3.1. ¿Quién debe registrar los activos mencionados en párrafos anteriores en los Estados Financieros: La Gobernación o los Municipios?

1.3.2. ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que, se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

1.3.3. ¿Es acertado, tomar la implementación del nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

1.3.4. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?

2. Plantas, ductos y túneles — Redes, líneas y cables (...)

Por ser la Gobernación de Casanare la entidad responsable de suplir las necesidades básicas de los Municipios y teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente; se hace

necesario, despejar las dudas que ha generado la aplicación del nuevo marco normativo de la Resolución 533 de 2015 para entidades de gobierno en este caso en particular.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, solicitamos a la CGN nos oriente con respecto a los siguientes interrogantes

2.3.1. ¿Cuál es la forma adecuada de definir, la aplicación de la valorización de los activos nombrados anteriormente para determinar el valor con el que se registrarán en el balance de apertura?

2.3.2. ¿Cómo definir en este caso, quien, tiene el control de estas construcciones, para así, determinar, quien debe registrarlos en los Estados Financieros?

2.3.3. ¿Cuál sería la forma correcta de definir la vida útil para cada red construida, si a las mismas se ha realizado adiciones, mejoras, adecuaciones y reparaciones en tiempos y circunstancias diferentes?

2.3.4. Asumiendo que cada Municipio reconociera las plantas, redes, líneas y ductos en sus Estados Financieros; la Gobernación tendría que darle de baja a esta partida, que como precisamos anteriormente, refleja un porcentaje significativo de sus activos, esto conllevaría a una variación patrimonial importante y a un efecto en sus indicadores financieros; de ser así: ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

2.3.5. ¿Es acertado, tomar la implementación de nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

2.3.6. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?"

CONSIDERACIONES

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

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, estructurado en el capítulo III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, sobre los bienes de uso permanente sin contraprestación, establece:

“Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”.

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

El Instructivo N° 002 de 2015, para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sobre la medición de los bienes muebles e inmuebles que cumplen las características para ser clasificados como propiedad, planta y equipo, establece:

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

a) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”. (Subrayado fuera del texto)

Lo anterior supone que la entidad debe adoptar una política con relación a seleccionar una de las tres alternativas planteadas, para el efecto se debe considerar lo prescrito en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, que indica lo siguiente:

“4.1 Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo

definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.” (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, el numeral 4.1 del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, define lo siguiente:

“4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

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

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Resolución No. 357 del 23 de julio de 2008, emitida por la Contaduría General de la Nación, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“Artículo 3°. Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

El control interno contable debe implementarse y evaluarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005.

(...)

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

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

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

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

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

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

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

(...)

3.7. Soportes documentales.

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

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

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

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

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

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

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, a continuación se presentan las conclusiones dadas a cada tema en consulta.

1. Edificaciones y Bienes entregados a terceros

1.1. ¿Quién debe registrar los activos mencionados en párrafos anteriores en los Estados Financieros: La Gobernación o los Municipios?

De conformidad con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los bienes inmuebles en los cuales invirtió la Gobernación del Casanare para dar cumplimiento a su cometido estatal, objetivos y funciones generales, entregados para su administración a los municipios o instituciones educativas, quienes además reciben sustancialmente los beneficios y tienen un alto grado de control sobre los mismos, el departamento debió dar aplicación al tratamiento contable de Bienes de uso permanente sin contraprestación.

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son aquellos recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

Así las cosas, el departamento que entregó los bienes inmuebles a los municipios e instituciones educativas para su uso, debió reconocer este hecho mediante un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y

1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, el departamento debe llevar el control de estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el municipio o institución educativa que hace uso permanente del bien debió incorporar los bienes inmuebles mediante un débito en la subcuenta de la cuenta que corresponda, de tal manera que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos, y un crédito en la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En ese sentido, antes de proceder a realizar ajustes de transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, las entidades correlacionadas deberán efectuar el proceso de saneamiento contable, toda vez que dicha resolución está orientada a reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública bajo unos nuevos criterios.

Según lo establece el numeral 3.1 del Procedimiento de control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008, las actividades dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, para esto, se deberá evaluar la pertinencia de constituir el Comité Técnico de sostenibilidad Contable, o de estarlo constituido, acudir a este comité como instancia asesora en el proceso de depuración de saldos contables.

Igualmente, es preciso señalar que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución No. 193 de

2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución No. 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su artículo 6º, regirá a partir del 1º de enero de 2018.

Ahora bien, bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidad de Gobierno, la titularidad jurídica de los recursos no es un criterio determinante a efectos de establecer la existencia del activo y el control sobre este. Por lo tanto, la Institución Educativa, el Municipio y Departamento deberán evaluar conjuntamente quién tiene el control sobre los bienes inmuebles, incluido las adiciones y mejoras, y reconocerlos en su situación financiera a partir de juicios profesionales que aborden de manera integral los criterios de reconocimiento del activo, es decir, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes del activo y adicionalmente dispone de una medición monetaria fiable.

En notas a los estados financieros, deberán hacerse las revelaciones pertinentes.

1.2. ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que, se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

Los registros que se requiera para ajustarse al procedimiento anteriormente señalado no deben estar en función del impacto en indicadores financieros, toda vez que la entidad debe proceder a realizar saneamiento contable, de tal manera que se realice el reconocimiento contable de los hechos económicos aplicando los preceptos contenidos en la regulación vigente, para dar cumplimiento a los propósitos de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, estipulados en el Marco Conceptual de Régimen de Contabilidad Pública precedente.

1.3. ¿Es acertado, tomar la implementación del nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

En cualquier caso de baja de bienes, es indispensable que se soporten los hechos para dar evidencia con alcance contable y demás propósitos, incluyendo los de control fiscal, de todas las gestiones administrativas adelantadas en torno a los análisis y estudios que amparen las decisiones tomadas por la entidad, con miras a dar cumplimiento a la regulación contable vigente, esto es, al Régimen de Contable Pública precedente hasta el 31 de diciembre de 2017 y al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, a partir del 1 de enero de 2018.

1.4. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?

Tanto bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente como en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, el reconocimiento de las Depreciaciones debe efectuarse de conformidad con la respectiva norma, independientemente de si con ello se afectan o no los resultados, que para este tipo de casos, en ambos espectros normativos deberá impactar los gastos.

De tal forma, que es imperante que la entidad que incorpore el bien inmueble, realice la estimación de la vida útil y establezca el método de depreciación que utilizará para realizar la distribución sistemática del valor del bien a lo largo del tiempo estimado durante el cual espera utilizarlo, para así dar cumplimiento a los preceptos normativos so pena de los efectos que ello pueda generar.

2. Plantas, ductos y túneles — Redes, líneas y cables

2.1. ¿Cuál es la forma adecuada de definir, la aplicación de la valorización de los activos nombrados anteriormente para determinar el valor con el que se registrarán en el balance de apertura?

Para efectos de determinar los saldos iniciales para la transición al Nuevo marco normativo para entidades de gobierno, los bienes muebles e inmuebles que cumplan las características para ser reconocidos y clasificados como propiedad, planta y equipo deben ser medidos por algunas de las tres opciones planteadas en el Instructivo N° 002 de 2015, referenciadas en las consideraciones antes expuestas, en ese sentido atañe a la entidad evaluar cuál de ellas atiende mejor las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

En ese sentido, una vez la entidad defina la mejor alternativa para medir sus propiedades, planta y equipo, de acuerdo a su experiencia, uso y trayectoria de los bienes, dará aplicación del mismo y el valor obtenido será el saldo inicial a 01 de enero de 2018 del activo analizado. Bajo este contexto normativo, no hay lugar a reconocimiento de valorizaciones y superávit por valorizaciones, puesto que el criterio para determinar el saldo inicial es conforme a lo referido anteriormente, en tanto que la medición posterior se realizará al costo menos depreciación acumulada y deterioro.

2.2. ¿Cómo definir en este caso, quien, tiene el control de estas construcciones, para así, determinar, quién debe registrarlos en los Estados Financieros?

Bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidad de Gobierno, el municipio y el departamento deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de un activo, es decir, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes del activo y adicionalmente dispone de una medición monetaria fiable.

Así las cosas, para efectos de establecer cuál de las entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, proceder a reconocerlo en su situación financiera, es necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes es entregar el bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

2.3. ¿Cuál sería la forma correcta de definir la vida útil para cada red construida, si a las mismas se ha realizado adiciones, mejoras, adecuaciones y reparaciones en tiempos y circunstancias diferentes?

La regulación contable no se ocupa de definir las metodologías para definir la vida útil de la inmensa gama de activos que conforman el patrimonio público, toda vez que estas se encaminan a definir los criterios de medición, reconocimiento, revelación y presentación de los hechos económicos. Como consecuencia de ello, la entidad deberá definir la metodología que mejor se ajuste a sus condiciones particulares, de cara a dar cumplimiento a la regulación contable expedida por la CGN.

Como lineamientos generales, debe tenerse presente que la vida útil para cada bien deberá ser estimada por la entidad de acuerdo al periodo durante el cual espera utilizar el activo, o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de estos, con fundamento en la experiencia que el departamento o municipio tenga con

dichos activos o similares. Así mismo, tendrá en cuenta los desgastes físicos esperados por factores operativos y la obsolescencia técnica o comercial procedente de las adiciones o mejoras realizadas a los bienes, adecuaciones y reparaciones realizadas a los bienes, con independencia al periodo en la cual se haya realizado, toda vez que influyeron en mayor o menor medida sobre la capacidad productiva de los mismos.

2.4. Asumiendo que cada Municipio reconociera las plantas, redes, líneas y ductos en sus Estados Financieros; la Gobernación tendría que darle de baja a esta partida, que como precisamos anteriormente, refleja un porcentaje significativo de sus activos, esto conllevaría a una variación patrimonial importante y a un efecto en sus indicadores financieros; de ser así: ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

Los registros que se requiera para ajustarse al procedimiento señalado en el acápite 1.1. de estas conclusiones, no deben estar en función del impacto en indicadores financieros, toda vez que la entidad debe proceder a realizar saneamiento contable, de tal manera que se realice el reconocimiento contable de los hechos económicos aplicando los preceptos contenidos en la regulación vigente, para dar cumplimiento a los propósitos de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, estipulados en el Marco Conceptual de Régimen de Contabilidad Pública precedente.

2.5. ¿Es acertado, tomar la implementación de nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

Ver respuesta dada a la pregunta 1.3.

2.6. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?”

Ver respuesta dada a la pregunta 1.4.

CONCEPTO No. 20172000063001 DEL 28-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de una parte de un inmueble recibido en comodato que no se encuentra desenglobado.

Doctora

YURLAY CHINCHILA LÓPEZ

Contraloría Municipal de Barrancabermeja

Barrancabermeja - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500026862, del día 06 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

El municipio de Barrancabermeja, entregó una parte de un bien inmueble en comodato a la Contraloría Municipal, en este bien se encuentran en funcionamiento dos entidades más, sin embargo, el inmueble no está desenglobado, por lo que no se puede identificar cada parte de forma separada. En el contrato de comodato del año en curso, entre la Contraloría y el Municipio, se relaciona el valor de la parte recibida, el cual fue establecido por un perito. De acuerdo con lo anterior ¿Es posible que la Contraloría Municipal de Barrancabermeja reconozca el bien recibido en comodato, por el valor que se encuentra establecido en el contrato, pese a que no está desenglobado?

Mediante comunicación telefónica, la consultante menciona que la Contraloría cuenta con un avalúo técnico del inmueble.

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala que:

“165. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año.

Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (...)

167. Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, señala que “Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

(...) Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Por regla general, los bienes de uso permanente sin contraprestación derivados de contratos de comodato entre entidades de Gobierno, deben ser registrados por la entidad comodataria, y por lo tanto el comodante debe darlo de baja de su balance general.

Ahora bien, en el caso de comodato de un segmento de un inmueble, es viable efectuar el reconocimiento por parte del comodatario, siempre que se pueda delimitar físicamente el espacio, aunque no exista desenglobe y se tenga una medición fiable de este.

En consecuencia, si el avalúo técnico que se menciona en los antecedentes hace una plena identificación del espacio y del valor del segmento del bien recibido por la entidad, este se podrá utilizar para reconocer el inmueble, máxime que ha sido la base para determinar el importe en el contrato de comodato. De lo contrario, no se podrá realizar el reconocimiento contable del mismo, por parte del comodatario y por consiguiente solamente deberá ser revelado en notas a los estados financieros.

De acuerdo con lo anterior, en caso de la imposibilidad de cumplir con los lineamientos anteriores, el Municipio deberá seguir reconociendo el segmento del activo en su balance general y revelar la entrega del inmueble en las notas a sus estados contables.

CONCEPTO No. 20172000063041 DEL 29-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tiempo de permanencia de los Bienes muebles en bodega en la cuenta 1635

Doctora

NORCA LORENA JIMÉNEZ MEJÍA

Profesional Universitario 219-15

Secretaría Distrital de Seguridad, Convivencia y Justicia

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500040442, del 01 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

Solicitamos se nos indique cual es el tiempo que deben permanecer los bienes en bodega una vez se adquieren, cuenta 1635.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 165 del numeral 9.1.1.5. Propiedades, planta y equipo correspondiente a las Normas técnicas relativas a los grupos que integran el activo, establece:

165. Noción: Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA señala:
CUENTA 1635

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1930- Bienes recibidos en dación de pago, 2401-Adquisición de bienes y servicios nacionales, 2406-Adquisición de bienes y servicios del exterior, 3120- superávit por donación, 3235-Superávit por donación, 3125- Patrimonio público incorporado y 3255 – Patrimonio institucional incorporado.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La regulación contable no predefine tiempos de permanencia de los bienes muebles que cumplan los requisitos para ser registrados en la cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA, pues de conformidad con la descripción de esta cuenta, ahí deben permanecer hasta el momento en que se vinculen efectivamente en actividades de producción o administración de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, para las cuales han sido adquiridos.

CONCEPTO No. 20172000063061 DEL 29-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Pertinencia de la actualización de bienes inmuebles a partir de la aplicación de ajustes por el IPC.

Doctora
GILBERTO RAMÍREZ ÁLVAREZ
Profesional especializado
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500039122, del día 25 de agosto de 2017, en la cual solicita si es posible que la actualización del costo de los bienes inmuebles, se realice a partir de ajustes basados en el IPC, partiendo de un avalúo realizado aproximadamente hace 5 años (año 2012), toda vez que los avalúos técnicos tienen un costo aproximado de 800 millones de pesos. Los bienes mencionados son terrenos del Estado denominados zonas francas. Lo anterior con base en la Circular Externa 060 de 2005, emitida por la CGN que menciona en el numeral 3.5: "Los avalúos de que trata la presente circular externa tendrán vigencia de tres (3) años como mínimo".

Mediante comunicación telefónica y correo electrónico, el Doctor Ramírez Álvarez afirma que la consulta se realiza a causa de un hallazgo efectuado por la Contraloría General de la República, en el cual expresan el incumplimiento a la normatividad, advirtiendo la obligatoriedad de realizar los avalúos de dichos bienes.

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

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 354 de 2007, en el Artículo 1° adopta el Régimen de Contabilidad Pública, que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública; asimismo por medio del artículo 6°, deroga la Circular Externa 060 de 2005.

Por otra parte, el Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, menciona lo siguiente:

“18. ACTUALIZACIÓN

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación. (...)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Concepto N° 20172000048071 de 2017, emitido por la CGN y dirigido al Mayor General Omar Rubiano Castro de la Policía Nacional, señala en sus conclusiones lo siguiente:

“La Ley 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, regularon la actividad del evaluador y determinaron los requisitos para ejercerla, como son la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación -ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA.

En consecuencia, el personal que la Entidad designe para tales efectos deberá cumplir los requerimientos determinados en la Ley 1613 de 2013.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

En primer lugar debemos precisar que mediante la Resolución N° 354 de 2007 fue aprobado el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, el cual derogó la Circular Externa N° 060 de 2005, referida en su consulta, por lo tanto, en el Manual de Procedimientos del RCP se determina el tratamiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, aplicables para el caso planteado, el cual está vigente para las entidades de gobierno, hasta el 31 de diciembre de 2017.

De acuerdo con dicho procedimiento, es necesario que se realice la actualización del valor en libros de los inmuebles comparándolos con el costo de reposición y el valor de realización, determinados mediante un avalúo técnico realizado por personas naturales o jurídicas, atendiendo a la relación costo- beneficio, lo cual implica que los avalúos pueden ser efectuados por personal de la entidad o en colaboración con otras entidades públicas, con el propósito de evitar erogaciones significativas, siempre y cuando cuenten con la idoneidad y capacidad para el desarrollo de esta actividad, en cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley N° 1673 de 2013, tal como lo establece el Concepto N° 20172000048071 de 2017, emitido por la CGN.

Las actualizaciones se deben llevar a cabo con una periodicidad de 3 años, por lo cual, es necesario que se realice la actualización de los inmuebles que menciona en la consulta, pues de acuerdo con los antecedentes, la última actualización de los mismos se realizó en el año 2012, observándose un considerable lapso de inobservancia de la norma.

Ahora bien, es preciso tener presente que para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si el avalúo técnico anteriormente señalado, además de permitirle cumplir con la regulación contable actualmente vigente, también le es útil para aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

Con relación a la pregunta sobre la actualización de los bienes mediante ajustes por el IPC, es importante precisar que esta metodología no es aplicable bajo el RCP, toda vez que no

se encuentra dentro de las bases de medición previstas y no está autorizada como método de valuación, si se advierte que tal indicador no está orientado específicamente al mercado inmobiliario, sino que mide el comportamiento de los precios de la canasta familiar.

CONCEPTO No. 20172000063081 DEL 29-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes Muebles en Bodega –Otros Gastos – Otros Gastos Ordinarios.
	SUBTEMAS	Registro de Otros Bienes Mueles en Bodega, Comisiones Bancarias, y Pérdida en Baja de Activos.

Señor

EDWIN RIVERA PEREZ

Contador

Institución Universitaria Pascual Bravo

Municipio de Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500038162, del 12 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Cordialmente queremos consultar si podemos anotar lo descrito en la Doctrina Contable Pública 2015 “Es de anotar que, en caso de que el saldo de las subcuentas “Otros” supere el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, se debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión del mismo.” Ya que en el Catálogo General de Cuentas CGN, no tendríamos cuentas a utilizar. De igual forma lo descrito en las cuentas reportadas está totalmente identificado a que corresponden dichos valores y no es razonable que existiendo solo una cuenta auxiliar dentro de la cuenta mayor se tome como el 100% superado de la misma.

A continuación el soporte que conlleva a la consulta, en hallazgo dejado por la Contraloría Municipal de Medellín:

La Institución Universitaria Pascual Bravo a diciembre 31 de 2016, presenta en el Libro Mayor y en el Balance General de 6 dígitos rendido en Gestión Transparente, las Subcuentas “163590-Otros bienes muebles en bodega” por valor de \$38.074.006, “580590 Otros gastos financieros” por valor de \$40.360.177 y “581090-Otros gastos extraordinarios” por valor de \$4.423.464 valores que corresponden al 18%, 100% y 100% respectivamente de las cuentas en las que forman parte, es decir estas subcuentas denominadas “otros” están superando el 5% del valor de la cuenta contable principal, contraviniendo la Resolución 355 de 2007 Capítulo II, Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicas numeral 11, utilización de las subcuentas denominadas “otros” que señala: Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades públicas se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera Económica y Social, no debe superar el 5% del total de la cuenta de la cual forma.

Telefónicamente se aclaró que los conceptos registrados en la cuenta 580590 corresponden en un 100% a comisiones bancarias y los registrados en la cuenta 581090 corresponden en un 100% a pérdida en baja de activos.

CONSIDERACIONES

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

58 OTROS GASTOS

DESCRIPCIÓN:

En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los gastos de la entidad contable pública, que por su naturaleza no son susceptibles de clasificarse en alguna de las cuentas definidas anteriormente. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos de carácter extraordinario.

5802 COMISIONES

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los gastos por comisiones originados en la obtención de recursos necesarios para el financiamiento de las actividades u operaciones de la entidad contable

pública. La contrapartida corresponde a las subcuentas del pasivo que registren la obligación por concepto de comisiones.

SE DEBITA CON:

5. El valor de la causación de los gastos por comisiones.

SE ACREDITA CON:

6. El valor de la cancelación del saldo al cierre del período contable.

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.

SE DEBITA CON:

- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

El párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que “Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales, la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 11 del Procedimiento contable para la Estructuración y presentación de los estados contables, del Régimen de Contabilidad Pública en relación con la utilización de las subcuentas denominadas “Otros” señala, “Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas

denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

No es pertinente la clasificación de los conceptos registrados en las subcuenta 580590-Otros gastos financieros y 581090-Otros gastos extraordinarios, dado que en el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública existen subcuentas específicas para el registro de las operaciones relacionadas con los las comisiones bancarias y pérdida en bajas de activos. Las comisiones bancarias se debe registrar la subcuenta 580238-Comisiones y otros gastos bancarios, de la cuenta 5802-OTROS GASTOS; y la pérdida en baja de activos se debe registrar la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Ahora bien, si efectivamente no existe una subcuenta específica, es viable utilizar alguno de los conceptos de subcuentas “Otros...”, y en caso de que el saldo de estas supere el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, se debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva, o la opción que la plataforma tecnológica le permita.

Como se observa, existe deficiencia por parte de la entidad en la utilización del Catálogo General de Cuentas, razón por la cual es indispensable que antes de registrar partidas en algunos de las subcuentas “Otros...”, se haga una exhaustiva exploración de las opciones que brinda el instrumento de clasificación contable de los hechos, operaciones y transacciones.

CONCEPTO No. 20172000064581 DEL 13-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de retiro de propiedades, planta y equipo, registro contable del seguro por un valor correspondiente al

	hurto.
--	--------

Doctora
MÓNICA TORRES PINTO
Financiera
Contraloría Municipal de Palmira
Palmira – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500040792, del 06 septiembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

- “1. Me puede colaborar con el procedimiento para dar de baja un vehículo que hurtaron, como son los registros contables.
2. Y conociendo que el seguro reconoce un valor por este hurto.
3. Y que cuentas son para el registro de la reposición del vehículo; la entidad afectó el presupuesto con un valor y el seguro reconoció la indemnización.”

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

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, contenido en el manual de procedimiento de Contabilidad Pública establece en su numeral 23

“23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

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

SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)”.

Por otra parte el párrafo 3 del numeral 1-Retiro de fondos bienes o derechos de la contabilidad por la pérdida del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Los activos perdidos se retiran debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que

identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2. Cuando la compañía aseguradora reconoce el pago de la indemnización la entidad contable pública lo registra contablemente, con un débito en la subcuenta 147079 – Indemnizaciones de la cuenta 1470- OTROS DEUDORES y un crédito a la cuenta 4810 – EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.

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

3. Registros contables para la reposición del activo:

La adquisición del vehículo se registra mediante un debito en la subcuenta 163505 – Equipo de transporte, tracción y elevación de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA y un crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven de la transacción.

CONCEPTO No. 20172000066231 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Periodicidad de los avalúos técnicos para actualización de los activos

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Antigüedad de los avalúos técnicos para la aplicación de la alternativa 3 del instructivo 002 de 2015 para medición de propiedades, planta y equipo.

Doctor
JOSE GERARDO BOLAÑOS MAHECHA
Profesional Universitario
Instituto Nacional para Ciegos -INCI
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043302 del 25 de septiembre de 2017 en la cual formula la siguiente consulta:

“De manera atenta nos dirigimos a usted con el fin de solicitar un concepto sobre la medición de la propiedad, planta y equipo que presenta el Instituto Nacional para Ciegos - INCI en el balance de inicio al 1 de enero de 2018.

Sobre lo anterior, el Instructivo N° 002 señala lo siguiente:

“Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios el Nuevo Marco Normativo.”

De acuerdo con lo que señala el instructivo N° 002, el INCI podría tomar del año 2013 y actualizarlo a la fecha de transición con un índice específico de precios. Sin embargo, el régimen de contabilidad pública vigencia hasta el 31 de diciembre de 2017 (numeral 20 del Capítulo III, un avalúo general o que tiene del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP) señala: “La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última incorporado en el período contable respectivo.”

(...)

De esta forma, nuestra consulta sobre la cual solicitamos su concepto es la siguiente:

- ¿Debe el INCI realizar un avalúo técnico durante el año 2017 para cumplir con el régimen de contabilidad pública que tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2017, aun cuando para efectos del balance inicial a 1 de enero de 2018 podría tomar el último registrado en 2013 (alternativa 3)?

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

“18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.” (...)
(Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015,

“El Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.1.9, relacionado con propiedades, planta y equipo establece lo siguiente:

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

1.1.9. Propiedades, planta y equipo

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

“(…)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta de impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”

Al respecto, es pertinente precisar que la Resolución 693 del 6 de diciembre de 2016, en su artículo 1 establece: “(…)

Artículo 4°. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo el cual comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. (...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, si la entidad realizó avalúos en el año 2013 debió nuevamente efectuarlos nueva al cabo de los tres años, es decir en el año 2016, en cumplimiento de lo dispuesto en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo,

contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Ahora bien, tales avalúos le permiten dar cumplimiento a la norma contable actualmente vigente y alternamente la Entidad deberá evaluar y decidir si a partir de estos, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 (cuyas fechas se corrieron hasta el 31 de diciembre de 2017) o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

CONCEPTO No. 20172000089351 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Gastos Generales
	SUBTEMAS	Registro contable del sistema de iluminación del municipio de Envigado.

Señora

JOSE LEONARDO ZAPATA VERGARA

Asesor Financiero Adscrito a la Secretaria de Hacienda

Municipio de Envigado

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043312, del 25 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“En la actualidad se están cambiando las luminarias de algunas vías públicas del Municipio a luminarias led. Se recomienda contabilizar como gasto de mantenimiento o activarlas?”

CONSIDERACIONES

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

Por su parte, Las características cualitativas de la información contable pública en el párrafo 109 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, relativos a las normas técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señala:

“109. **Materialidad.** La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA Contaduría General de la Nación 22 significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.”

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo.

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (...)

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...) (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La norma técnica para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, y el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, permite capitalizar las erogaciones por concepto de adiciones, en la cuenta contable donde se encuentra registrado el activo al cual se

adhieren tales sistemas, dentro del grupo 16 – PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, siempre que cumpla con una de las siguientes condiciones:

- Aumenta la vida útil del activo
- Amplia la capacidad productiva y eficiencia operativa
- Mejora la calidad de los productos y servicios
- Reduce significativamente los costos

La entidad deberá efectuar la valoración técnica del sistema de luminarias LED, de cara a los anteriores criterios y de cumplirse alguno de ellos, reconocerá un activo, en caso contrario deberá registrar un gasto y efectuar las revelaciones pertinentes en las notas a los Estados contables.

CONCEPTO No. 20172000103241 DEL 15-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro de Saldos iniciales en Muebles y Enseres con saldo cero(\$0)

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de saldos iniciales en Inversiones que no generan beneficios económicos Determinación de Saldos Iniciales para el 1 de Enero del 2018, tomando como base los sados finales a 31 de diciembre de 2017.

Doctora:
ALEXANDRA ALFONSO AVILA
Contadora Pública
Indeportes Boyacá
Avenida Villa Olímpica Casa del Deporte
Boyacá - Tunja

ANTECEDENTES

Me refiero a comunicación radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044532, del 3 de octubre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

De manera respetuosa y por considerarlo de su competencia, me permito solicitar concepto sobre los siguientes procesos que tienen que ver con la transición al nuevo marco normativo Resolución N° 533 del 08 de octubre de 2015.

1. En qué momento se deben y pueden aplicar las instrucciones para la transición al marco normativo para Entidades de Gobierno establecidos en el instructivo N° 002 de 2015, emitido por la CGN. (...)
2. Indeportes Boyacá tiene una inversión en acciones en el Club Deportivo Patriotas Boyacá, son unas acciones que en los últimos años no han generado Dividendos y como activo monetario genera riesgo de pérdida del valor nominal. Es pertinente reconocer estas acciones dentro de los activos del instituto?
3. Indeportes Boyacá tiene dentro de su inventario de PPYE, bienes inmuebles en uso (escritorios, archivadores, sillas entre otros), que en contabilidad reportan valor en ceros. ¿El instituto puede realizar una asignación del costo atribuido de los activos en sus saldos iniciales que se encuentren en valor cero (\$0), con relación a un valor de referencia en el mercado y que este sea el valor del costo?

CONSIDERACIONES**ENTIDADES DE GOBIERNO RESOLUCION N°533 de 2015**

1. Momento de aplicación del Instructivo N° 002 de 2015

La Resolución N° 357 de 23 Julio de 2008 emanada de la Contaduría General de la Nación, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en su Procedimiento para la Implementación y Evaluación de del control Interno Contable establece (...)

(...)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 693 del 6 de diciembre de 2016, expedida por la CGN, es su artículo 1 establece: “Modifíquese el artículo 4 de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedara así:

ARTICULO 4. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

“Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1 de enero de 2018, las entidades determinaran los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargara en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos, a 31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018
- Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2018
- Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018”

La Resolución N° 706 de 2016 expedida por la CGN, “Por la cual se establece la Información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación” en su artículo 15 establece:

“Formulario de la categoría estado de situación financiera de apertura - convergencia. Es el medio a través del cual las entidades de gobierno reportarán los saldos iniciales obtenidos en aplicación del marco normativo respectivo. Para el efecto se define el siguiente formulario:

CGN2015_001_SI_CONVERGENCIA

La estructura y composición se detallan a continuación:

CÓDIGO CGN
NOMBRE DE LA ENTIDAD
AL 01/01/2018
CGN 2015_001_SI_CONVERGENCIA
Miles de pesos

Código de Subcuenta	Nombre de la Subcuenta	Saldo inicial 01-01-2018	Ajustes por errores y reclamaciones		Ajustes por convergencia		Reclaficaciones por convergencia		Saldo ajustado a 01-01-2018	Saldo Corriente	Saldo no corriente
			Debito	Crédito	Debito	Crédito	Debito	Crédito			
1.1.05.01	Caja Principal										
1.1.05.02	Caja menor										
1.1.15.06	Compromisos de reventa de cuentas por cobrar										
1.3.05.01	Retas por Cobrar										

Código de la subcuenta: Corresponde a la nomenclatura definida en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, y a lo establecido mediante la

Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, lo cual permite mostrar los registros realizados para la convergencia.

Nombre de la subcuenta: Corresponde a las denominaciones definidas en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y al establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Saldo inicial al 01-01-2018: Corresponde a los saldos finales con corte a 31 de diciembre de 2017, de los grupos de activos, pasivos y patrimonio y cuentas de orden, del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, una vez realizado el respectivo cierre contable y su traslado.

Para las subcuentas nuevas, incorporadas mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, este saldo debe ser cero.

Ajustes por errores y reclasificaciones: Corresponde al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a la respectiva subcuenta, derivados de errores evidenciados en aplicación del anterior marco regulatorio. Así mismo incluye las reclasificaciones definidas en aplicación del RCP precedente, diferentes a las generadas en el proceso de convergencia.

Ajustes por convergencia: Corresponden al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a cada una de las subcuentas, para incorporar los activos y pasivos bajo el nuevo marco normativo, darlos de baja o eliminarlos, si la norma lo permite y valorarlos o medirlos de acuerdo con los nuevos requerimientos y políticas contables definidas.

Reclasificaciones por convergencia: Corresponde al traslado de un concepto anterior a una nueva codificación, sin diferencia de valor. Surgen por el cambio del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, al establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Saldo ajustado al 01-01-2018: Corresponde a la suma algebraica del saldo inicial con los movimientos débito y crédito por ajustes (errores y convergencia) y reclasificaciones, de las respectivas subcuentas según su naturaleza, obtenidos en el proceso de convergencia al Catálogo General de Cuentas de la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Para las subcuentas no incluidas en el Catálogo General de Cuentas de la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, este saldo debe ser cero.

Saldo final corriente: Corresponde a la porción corriente del saldo ajustado al 01-01-2018, derivados de la aplicación de los criterios definidos en el marco normativo.

Saldo final no corriente: Corresponde a la porción no corriente del saldo ajustado al 01-01-2018, derivados de la aplicación de los criterios definidos en el marco normativo”.

Manejo de Acciones de Club Deportivos

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

6.1.1 Activos

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

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

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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se

establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en su capítulo 1 Activos establecen:

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

El instructivo No 002 de octubre 8 de 2015 establece:

1.1.1 Inversiones de administración de liquidez

De acuerdo con el nuevo marco normativo, las inversiones de administración de liquidez son recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

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

Para efectos de la transición téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas inversiones pueden estar clasificadas en las categorías de inversiones de administración

de liquidez, inversiones patrimoniales en entidades de liquidación, inversiones patrimoniales en entidades no contraladas o en inversiones con fines de política.

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

12- ACTIVOS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas de los recursos financieros representados en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se colocan con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia; así como aquellos representados en instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También incluye las inversiones que se efectúan con la intención de controlar, influir significativamente o controlar conjuntamente las decisiones de la entidad receptora de la inversión, las inversiones en entidades en liquidación y los instrumentos derivados con fines de especulación y con fines de cobertura

1224 ACTIVOS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los recursos financieros colocados en: a) instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, y b) instrumentos de deuda que no tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociarlos o de conservarlos hasta su vencimiento.

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

3125- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

SE DEBITA CON:

- El valor de los bienes y derechos retirados.
- El valor de las obligaciones incorporadas.
- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.
- El menor valor originado en la medición de los activos.
- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- El valor de las obligaciones retiradas.
- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

- Bienes Inmuebles con saldo cero (\$)

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

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

Asimismo, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. (...) (Subrayado fuera del texto)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...) (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Publica Precedente, capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo se establece:

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

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

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

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES.

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

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL.

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio. (...) (Subrayados fuera de texto)

18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la

depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación. (...) (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

ENTIDADES DE GOBIERNO

El cierre contable de los estados Financieros del año 2017 deberá efectuarse de acuerdo con lo establecido en la Resolución N° 357 del 2008; a partir de este cierre, las Entidades determinarán los saldos iniciales a que se refiere el Artículo 1 de la Resolución N° 693 de 2016, los cuales corresponden al ejercicio en firme de la medición de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, los cuales deberán cargarse en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. Como consecuencia de ello, se deberá adelantar un procedimiento coyuntural e independiente, mediante el cual se puedan determinar los saldos iniciales, medidos bajo los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en forma independiente de los movimientos mediante los cuales se registren los hechos económicos ocurridos durante la aplicación del tal normatividad.

El proceso de preparación de la información debe involucrar los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. A efectos de determinar los saldos iniciales para la vigencia del año 2018, la Entidad deberá conservar la

trazabilidad que realice por los registros contables que se generen, en forma tal que se pueda suministrar la información de que trata el artículo 15 de la Resolución N° 706 de 2016 expedida por la CGN, donde se definen los lineamientos para la presentación de la información contable que incorpora el reconocimiento, eliminación, reclasificación y valoración de hechos económicos, los cuales formarán parte de los saldos iniciales de la Entidad, pero no deberán ser incluidos dentro del movimiento de enero de los Estados Contables de la vigencia del año 2018.

Los rubros a utilizar en este procedimiento especial, corresponden a los sobrevivientes al 31 de diciembre de 2017, habilitados en el Catálogo General de Cuentas denominado CGC Versión 2007.16 y a los rubros en que se homologarán los saldos bajo la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno expedido mediante Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016.

2) Respecto de la Inversión que Indeportes Boyacá tiene en el club Deportivos Patriota, la Entidad deberá proceder a analizar las características del título donde determinará si es procedente seguirla reconociendo en los Estados Financieros de la Entidad como inversión, evaluando específicamente si es probable que a futuro genere rendimientos provenientes de las fluctuaciones de su precio, por ejemplo en el caso de una venta; o de los flujos contractuales del título durante su vigencia, es decir recibir del mismo dividendos o su equivalente, para lo cual efectuará un registro en la cuenta 1224- ACTIVOS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

Ahora bien, si como resultado del análisis realizado sobre el título del documento la Entidad concluye que la acción del club deportivo no cumple con las condiciones necesarias para reconocer la acción como una inversión, la Entidad deberá proceder a eliminar su valor en la fecha de transición al determinar los saldos iniciales de la Entidad generando un débito en la 314502-Inversiones e Instrumentos Derivados de la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION.

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Indeportes Boyacá tiene dentro de su inventario de PPYE, bienes inmuebles en uso (escritorios, archivadores, sillas entre otros), que en contabilidad reportan valor en ceros. ¿El instituto puede realizar una asignación del costo atribuido de los activos en sus saldos iniciales que se encuentren en valor cero (\$0), con relación a un valor de referencia en el mercado y que este sea el valor del costo?

Los activos totalmente depreciados que se encuentran en uso, indican que la entidad no revisó anualmente la vida útil de los activos de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos, con el fin de ajustar oportunamente el valor en libros, evitando se deprecie en su totalidad, cuando aún los bienes siguen generando beneficios económicos, incumplimiento de esta forma lo preceptuado en el procedimiento sobre Propiedades, planta y equipo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

La vida útil debe revisarse anualmente y si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, deberá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

En este sentido, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos del valor en libros de los bienes, registrados en la contabilidad e incorpore nuevamente el activo con base en el nuevo valor del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación.

Es decir, que los bienes que se encuentran totalmente depreciados deben valorarse a su costo de reposición o valor de realización; una vez realizado dicho avalúo la entidad debe retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado el procedimiento anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

En el ámbito de aplicación del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, se describe claramente las normas técnicas relativas a los activos, los cuales deben ser contabilizados obligatoriamente, tal como lo establece el Catálogo de Cuentas, en consonancia con la norma técnica de Propiedad Planta y Equipo. Ahora bien, dado que la Entidad no ha dado aplicabilidad a la norma vigente, pues cuenta con bienes muebles con saldo cero, se requiere que la misma, adopte las medidas necesarias a fin de efectuar los registros correspondientes, y se reconozcan de manera correcta la cuenta de Propiedad Planta y Equipo, teniendo en cuenta que es de carácter imperativo, el cumplimiento del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Ahora bien, de cara al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluida la Resolución N° 484 de 2017 y su anexo, la entidad deberá evaluar si el avalúo técnico anteriormente señalado le es útil para determinar los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo para el período contable 2018 bajo el nuevo Marco Normativo en relación con los activos que cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en las mencionadas normas y el Instructivo N° 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000106331 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para la entrega de la línea de interconexión Cauca-Nariño a un operador de la zona

Doctor

MIGUEL DARIO BELTRAN BELTRÁN

Coordinador Grupo de Gestión Financiera y Contable

Ministerio de Minas y Energía

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002060-2, del 25 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Ministerio de Minas y Energía con el convenio 057 de 2009, construyo a través de la empresa Interconexión Eléctrica — ISA -, la línea de Interconexión Cauca- Nariño, con un costo de \$ 305.000 millones, valor dentro del cual se encuentra el valor pagado por servidumbres, reasentamientos, permisos, etc, y otros valores indirectos inherentes a la construcción de la línea de Interconexión.⁷

Esta línea de interconexión eléctrica, el Ministerio la quiere entregar a un operador de la zona, bien sea a Centrales Eléctricas de Nariño (Cedenar) o las Centrales Eléctricas del Cauca (Cedelca).

Los operadores reciben esta infraestructura de acuerdo a las unidades constructivas establecidas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), entidad que determinó el valor de las mismas en \$ 200.000 millones, existiendo una diferencia contra el valor inicial de \$ 105.000 millones.

Con el fin de retirar la totalidad del anterior valor de nuestros Estados Financieros, comedidamente solicitamos su concepto a este respecto, a fin de efectuar de manera adecuada los correspondientes registros contables”.

CONSIDERACIONES

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

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“18. ACTUALIZACIÓN

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor

en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el

registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128- PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695- PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior. (...)

24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.

La entidad contable pública que traslada propiedades, planta y equipo debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. (...)

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general. (...)

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de

la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos o 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda”. (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indica:

“2. REGISTRO DE LA ENTREGA DE BIENES POR PARTE DE LA ENTIDAD TITULAR AL GESTOR

En el evento en que una entidad contable pública entregue a otra entidad contable pública parte de la infraestructura de transporte con el fin de que esta a su vez gestione contratos de concesión, debe registrar un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red que se entrega, de las cuentas 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS y 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Si la entidad que entrega la infraestructura, entrega además propiedades, planta y equipo estos bienes deben reconocerse por el valor en libros que resulta de restar del costo histórico, la depreciación y la provisión, cuando éstas existan, con un débito en la subcuenta 192001-Bienes muebles entregados en administración, o 192002-Bienes inmuebles entregados en administración, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, si existe valorización el saldo se traslada de la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo entregado, a la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y, en consecuencia, el superávit por valorización se traslada a las subcuentas 311576-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

Tratándose de activos intangibles, como en el caso del software, estos deben permanecer registrados en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y debe revelarse en notas a los estados contables que estos activos hacen parte de un contrato de concesión. (...)

4. REGISTRO DE LA ENTREGA DE BIENES POR PARTE DE LA ENTIDAD TITULAR, CUANDO GESTIONA DIRECTAMENTE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN

Si la entidad contable pública titular de los bienes los entrega directamente en concesión debe efectuar una reclasificación de los mismos, para lo cual registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta que identifique la red que se entrega, de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO – CONCESIONES.

Si la entidad en virtud del contrato de concesión entrega bienes que están registrados como propiedades, planta y equipo estos deben reconocerse por el valor neto que resulta de restar del costo histórico, la depreciación y la provisión, cuando éstas existan, con un débito en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, si existe valorización el saldo se traslada de la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo a la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y, en consecuencia, el superávit por valorización se traslada a la subcuenta 311576-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

Tratándose de activos intangibles, como en el caso del software, estos deben permanecer registrados en la cuenta 1970-INTANGIBLES, y debe revelarse en notas a los estados contables que estos activos hacen parte de un contrato de concesión”. (Subrayados fuera del texto)

Sobre el reconocimiento de los bienes entregados en comodato, la CGN ha emitido el concepto No. 20162000031511 del 14 de octubre de 2016, dirigido al doctor Luis Ernesto Caro, coordinador grupo de contabilidad del Ministerio de Trabajo, en el cual se indica:

“El registro de bienes que se hayan entregado en comodato, por parte de una Entidad de Gobierno, está condicionado al tipo de entidad a la cual se entregan los bienes, de conformidad con las siguientes situaciones:

- Los bienes entregados en comodato por una Entidad de Gobierno General a otra Entidad del Gobierno del orden nacional o territorial, deben reconocerse por parte de la entidad que entrega (Comodante) mediante un debito en las subcuentas que correspondan de las

cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

- Los bienes entregados en comodato por una Entidad de Gobierno a una Empresa pública del orden nacional o territorial, deben registrarse mediante un débito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos o 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN a 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda”.

CONCLUSIONES

Es necesario resaltar que, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública Precedente, las entidades de gobierno deben realizar actualizaciones del valor de la propiedad, planta y equipo cada tres años, o antes si se presentan cambios significativos respecto a su valor en libros.

Por lo tanto, si la entidad considera que el valor determinado de acuerdo a las unidades constructivas establecidas por la CREG, corresponden a un avalúo de reconocido valor técnico, debe proceder a registrar la diferencia entre el valor en libros y el valor determinado por la CREG como un débito en la subcuenta 311565-Redes, líneas y cables, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito en la subcuenta 199965-

Redes, líneas y cables, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos (si existiesen). El exceso debe registrarse como gasto debitando la subcuenta 530707- Redes, líneas y cables, de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 169507-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Ahora bien, la entidad debe tener en cuenta que el costo de la línea de interconexión, acumulado en la subcuenta 165007-Líneas y cables de interconexión, de la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES, debe corresponder a todas las erogaciones susceptibles de ser capitalizables como activo, es decir, todas aquellas necesarias para dejar el bien en condiciones de uso o venta. De tal manera que, las erogaciones que no tengan asociación con el bien y no sean necesarios para ponerlo en condiciones de uso o venta, debieron contabilizarse como gastos. En concordancia con lo anterior, se recomienda verificar que el valor acumulado actualmente como costo de la línea de interconexión cumpla con lo anteriormente expuesto.

Por su parte, respecto al tratamiento contable por la entrega de la infraestructura, el Ministerio deberá analizar el tipo de operación realizada entre esta y el operador, dado que, según el traslado o no de la titularidad del bien, las obligaciones y derechos contraídos, la responsabilidad sobre los riesgos y servicios, entre otros aspectos, darán las pautas que determinarán el procedimiento contable que deberá aplicar la entidad. Así las cosas, el Ministerio acogerá alguno de los siguientes procedimientos:

- Transferencia de la propiedad del bien

Si la intención de la entrega es trasladar la propiedad de la línea de interconexión Cauca-Nariño al operador a título gratuito, la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 168503-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), y en la subcuenta 169507-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta 165007-Líneas y cables de interconexión, de la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES. La diferencia será registrada como un débito en la subcuenta 310501-Nación, de la cuenta 3105-CAPITAL SOCIAL.

En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta 311565-Redes, líneas y cables, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y se acredita la subcuenta 199965-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

- Bienes de uso permanente sin contraprestación

Si la intención de la entrega de la infraestructura al operador es para que este último lo utilice de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, tal como ocurre en un contrato de comodato, con independencia del plazo pactado para la restitución, la entidad deberá debitar la subcuenta 168503-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), y la subcuenta 169507-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y acreditar la subcuenta 165007-Líneas y cables de interconexión, de la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta 199965-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta 311565-Redes, líneas y cables y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

- Bienes entregados en concesión

Si el Ministerio entrega la infraestructura al operador con la intención de que este último la opere, prestando el servicio a nombre del primero, mediante la firma de un acuerdo de concesión, la entidad deberá reconocer un debito en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito en la subcuenta 165007-Líneas y cables de interconexión, de la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES.

Adicionalmente, si existe valorización, el saldo se traslada de la subcuenta 199965-Redes, líneas y cables a la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, y, en consecuencia, el superávit por valorización se traslada de la subcuenta 311565-Redes, líneas y cables a la subcuenta 311576-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

No obstante, dando aplicación a lo dispuesto en el marco conceptual contenido en la Resolución N° 533 de 2015 y el marco normativo expedido mediante la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificatorias, la Entidad de Gobierno deberá observar si con la transferencia de los bienes al operador, está trasladando el control, los riesgos sustanciales y las ventajas sobre los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de recursos no monetarios, de ser afirmativo le corresponderá desincorporar los bienes de su situación financiera, de lo contrario, procederá a realizar la reclasificación del activo de acuerdo al objeto del contrato.

CONCEPTO No. 20172000107761 DEL 13-12-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes que han sido totalmente depreciables pero que aún se encuentran en condiciones de uso Incorporación en el activo de los bienes reconocidos en cuentas de orden que cumplen los criterios de propiedad, planta y equipo

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos Cuentas de orden deudoras de control
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes de uso público construidos a través de convenios interadministrativos Incorporación en el activo de los bienes reconocidos en cuentas de orden que cumplen los criterios de propiedad, planta y equipo Tratamiento contable de los bienes entregados o recibidos en comodato Tratamiento contable sobre los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos

Doctora

LINA MARÍA VALENCIA CHAVARRIA
Líder Programa de Contabilidad y Presupuesto (E)
Área Metropolitana del Valle de Aburrá
Medellín- Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500030212, del 28 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Para el Área Metropolitana del Valle de Aburrá es muy importante contribuir a la generación de información ajustada a los nuevos estándares internacionales, confiable, oportuna y de calidad; es por eso, que a raíz del proceso de transición de saldos al Nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 533 de 2015 para la determinación de saldos iniciales y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros, para la Entidad es necesario precisar sobre los siguientes temas, dada la incidencia en el Estado de la Situación Económica y Financiera:

1. El Área Metropolitana del Valle de Aburrá, mediante la celebración de Convenios Interadministrativos ejecuta obras de Bienes de beneficio y Uso Público como Vías escuelas, bibliotecas parques; estas obras, una vez terminadas se deben entregar a la comunidad. El manejo contable que actualmente se está dando a este procedimiento, es registrar en la cuenta 1705 “Bienes de Uso Público en Construcción” y 1615 “Construcciones en Curso” mientras se ejecuta la obra. Una vez terminada la construcción se reclasifica el costo total de la obra a la cuenta 1710 “Bienes de Beneficio y Uso Público” o a la cuenta 1640 “Edificaciones” según el caso.

Mientras se agota el proceso de entrega de la obra a la Entidad responsable, el Área Metropolitana del Valle de Aburrá amortiza el inmueble teniendo en cuenta su vida útil, registrando dicha Amortización en la cuenta de Patrimonio 3270 “Provisiones Depreciaciones y Amortizaciones”

De acuerdo con el Nuevo Marco Normativo y teniendo en cuenta que estos bienes no son de propiedad del AMVA, ¿es procedente su manejo en el cuerpo de los Activos? ¿Se deberán amortizar afectando el Patrimonio del AMVA mientras la Entidad responsable los recibe?. Cuál debería ser el procedimiento toda vez que estos bienes no cumplen con las condiciones de Activos Fijos.

2. En el cuerpo del balance del Área Metropolitana se relacionan activos totalmente depreciados, pero que aún están en uso.

¿Cuál debería ser el tratamiento para estos bienes de acuerdo con el Nuevo Marco Normativo? El Instructivo 002 de 2015 no precisa sobre este tema en particular.

3. De igual manera se tienen activos registrados en cuentas de orden, pero están en uso. ¿Qué procedimiento se deberá dar por parte de la Entidad dentro del proceso de transición?

4. La Entidad ha entregado bienes en calidad de comodato y dependiendo del tipo de Entidad, se registra en Cuentas de Orden en la cuenta 8347 “Bienes Entregados a

Terceros” y en la cuenta 1920 “Bienes Entregados en Comodato“. De estos bienes no se reciben ningún tipo de beneficio; por el contrario, se entregan a beneficio y riesgo del comodatario. ¿Se deben retirar estos bienes del balance de acuerdo con el Nuevo Marco Normativo?

5. El Área Metropolitana del Valle de Aburrá suscribe convenios Interadministrativos, de Asociación, Cooperación y Aunar Esfuerzos, los recursos entregados para este fin se registra en la cuenta 1424 “Recursos entregados en administración”.

Cuál es el procedimiento que deberá adoptar la Entidad de acuerdo con las instrucciones del Nuevo Marco Normativo, teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2015 no precisa sobre este tema”.

De forma complementaria, vía telefónica, se indicó que dentro del Plan de Inversión del Área Metropolitana del Valle de Aburrá se encuentra presupuestado la ejecución de obras de bienes de uso público que son transferidos a diferentes municipios, para lo cual firma convenios de apoyo, en los que no pierde el control de los recursos ni transfiere los riesgos.

CONSIDERACIONES

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

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PREGUNTAS 1 y 3

Los numerales 10.1, 10.2 y 10.3 de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017, establecen:

“10.1 Reconocimiento

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

10.2 Medición inicial

8. Las propiedades planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para la ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)" 8Subrayado fuera del texto)

Por su parte, sobre los bienes de uso público, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

"11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de

protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. (...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio.

13. La depreciación de un bien de uso público iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. Los terrenos no serán objeto de depreciación”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la CGN emitió el concepto N° 2017200000711, el día 12 de enero de 2017, dirigido a la doctora Gloria Celis, contadora de la UAE- Servicio Público de Empleo, en el cual se estableció el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, en los siguientes términos:

“El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades

participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del cedente. El ente administrador no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del principal.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento los contratos o convenios celebrados, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se origina el devengo un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos habrá finalmente el devengo de un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

c. Una operación conjunta donde el cedente entrega los recursos para que administrador los ejecute sin que la entidad principal pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión”. (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PREGUNTA 2

La CGN emitió el concepto N° 20172000000771 el día 16 de enero de 2017, dirigido a la doctora Nidia Mercedes Agirio Arias, del Instituto Nacional de Salud, en el cual sobre los activos totalmente depreciados, se indicó:

“Por otra parte, cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Bajo esas circunstancias, se requiere realizar ajustes en la información contable, a efectos presentar la realidad económica de los mismos, por lo cual la Entidad deberá realizar un nuevo avalúo técnico a los activos para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los bienes, los cuales deberán ser depreciado por la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición iniciales de cada partida de una clase

de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico anteriormente señalado, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, es preciso advertir que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

1. Cuando se trate de convenios interadministrativos en los cuales la entidad entrega a otra dineros para la ejecución de una obra, donde la esencia económica responde a una relación de agencia, es decir la entidad que entrega mantiene el control sobre los recursos por cuanto es quien decide sobre la destinación de los mismos, entonces deberá reconocer el giro de los recursos como recursos entregados en administración mediante un débito en la subcuenta 190801 - En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza del recurso o que identifiquen el origen del mismo.

Con la entrega de los informes periódicos por parte del contratista, la entidad que entrega los recursos deberá incorporar las erogaciones que surgen de la ejecución del contrato como activo o gasto, de acuerdo a su naturaleza. De esta manera, todas las erogaciones

directamente relacionadas con la construcción del bien deberán ser incorporados en la cuenta 1615-Construcciones en curso o 1705-Bienes de Uso Público en construcción, según corresponda.

Cuando los bienes se encuentren en condiciones de uso, la entidad realizará la reclasificación a la subcuenta y cuenta que corresponda de los grupos 16-Propiedad, planta y equipo o 17-Bienes de uso público e históricos y culturales, y sobre estos aplicará los lineamientos establecidos en las Normas de propiedad, planta y equipo o Bienes de uso público, en concordancia con la naturaleza y destinación del bien.

Ahora bien, una vez el AMVA realice la transferencia del activo al municipio beneficiario, trasladando sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los bienes, será el ente territorial quien ejerza control y obtenga un potencial de servicio del bien, y además lo destina para uso, goce y disfrute de la colectividad y se encuentra al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización, entonces será el municipio quien deberá incorporarlo en su contabilidad. De esta manera, el AMVA deberá reconocer la transferencia del bien al municipio, así: débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda de los grupos 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.

Si la entidad reconoció depreciación por el uso y desgaste del bien por el período transcurrido entre el momento en que se determinó estar en condiciones de uso y el momento en que se efectúa la transferencia, deberá desincorporar el activo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda de los grupos 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES. La diferencia se reconocerá como un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios, de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos.

Por tanto, como medida para dar solución a esta situación extraordinaria y bajo la regulación actualmente vigente, se requiere realizar ajustes en la información contable, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos del valor en libros de los bienes, registrados en la contabilidad e incorpore nuevamente el activo con base en el nuevo valor, a su costo de reposición o valor de realización, determinado mediante un avalúo técnico, así mismo la entidad deberá estimar una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es decir, una vez realizado dicho avalúo la entidad debe retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado lo anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

El anterior procedimiento no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Ahora bien, solamente es viable que existan bienes totalmente depreciados y que se encuentren en uso, cuando se trata de los bienes de menor cuantía o de valor inferior o igual a medio salario mínimo, en cuyo caso deben tenerse en cuenta los lineamientos definidos en el concepto N° 20172000054881 del 28 de agosto de 2017, del cual se adjunta copia.

3. Bajo el nuevo marco normativo, la entidad deberá incorporar dentro de las cuentas de balance, como activo, todos los bienes que cumplan los criterios para ser incorporados como tal, es decir, sobre los cuales obtiene sustancialmente beneficios económicos futuros o potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes y, adicionalmente, disponen de una medición monetaria fiable.

En ese sentido, la entidad deberá realizar una evaluación sobre los bienes que a la fecha se encuentran en cuentas de orden, para identificar cuál o cuáles de ellos cumplen los criterios de activo, y así proceder a realizar la incorporación del bien en las cuentas de balance, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Paralelamente, ajustará las cuentas de orden donde se encontraba reconocidos dichos bienes.

Ahora bien, si la entidad tiene la propiedad de algunos bienes, pero sobre los mismos no se cumple el total de criterios para ser reconocido como activo, o han sido entregados a terceros para uso, disfrute y goce, la entidad puede llevar el control de estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

4. Sobre el tratamiento contable de los bienes entregados o recibidos en comodato, la CGN emitió el concepto N° 20162000033461 con fecha del 3 de noviembre de 2016, dirigido a la doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, directora financiera del Ministerio de Defensa Nacional, cuya copia se adjunta, en donde se exploran diferentes situaciones que pueden suscitarse, razón por la cual la entidad deberá evaluar la alternativa que corresponda al caso concreto.

5. La CGN ha emitido el concepto N° 20172000000221, emitido el 5 de enero de 2017, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta, subdirectora financiera del Departamento para la Prosperidad Social - DPS, en el que se establece el tratamiento contable sobre los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, dentro del cual se exploran diferentes situaciones que pueden suscitarse, razón por la cual la entidad deberá evaluar la alternativa que corresponda al caso concreto.

CONCEPTO No. 20172000108011 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Categoría contable en la que se deben contabilizar las erogaciones incurridas por el Ministerio de Justicia y del Derecho, en la adquisición de predios donde funcionará la sede administrativa de la Entidad Contable Pública

Doctor

URIEL RAMÍREZ ALGECIRA

Profesional especializado

Ministerio de Justicia y del Derecho

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500049232, del día 01 de noviembre de 2017, en la cual se señala:

“El Ministerio de Justicia y del Derecho suscribió el Contrato Interadministrativo No. 374/2013 con la Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano Virgilio Barco Vargas – EVB S.A.S., hoy, Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, cuyo objeto es “gestionar el desarrollo de una sede administrativa para el Ministerio de Justicia y del Derecho, como parte del Proyecto “Ministerios” que adelanta la EVB S.A.S., equivalente en costo al valor del aporte entregado a través del presente contrato, mediante los mecanismos permitidos por el decreto 4184 de 2001, el decreto reglamentario 727 de

2013, la Ley 1508 de 2012 y las demás normas que los modifiquen, sustituyan o deroguen”.

Para el desarrollo del proyecto, se deben adquirir 28 predios los cuales se encuentran ubicados en la denominada manzana 6 (calle 6 con carrera 10).

A la fecha se han adquirido 21 predios y se han incurrido en los siguientes gastos:

- El valor de cada uno de los predios
- Las compensaciones que se cancelaron a cada uno de los propietarios
- Servicios de vigilancia
- Servicios públicos
- Estudios y diseños
- Demoliciones y cerramiento
- Gastos por compraventa y expropiaciones
- Honorarios
- Gestión social
- Servicios bancarios
- Gravamen financiero
- Comisiones fiduciarias

Para efectos de realizar los registros contables correspondientes, se han afectado con las legalizaciones certificadas por el Supervisor del convenio, las cuentas contable 161501 – Edificaciones y la cuenta 192603 – Fiducia mercantil – constitución de patrimonio autónomo.

La inquietud que se tiene consiste en que si ¿los gastos en que se ha incurrido y relacionados en la presente comunicación, hacen parte o son un mayor valor de los activos adquiridos o por el contrario se deben contabilizar directamente en el gasto?

¿Qué gastos son un mayor de los activos adquiridos?”

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública y adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, establece en los siguientes numerales:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

(...)

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

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

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

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

(...)

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública

para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación...

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

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

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

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

(...)

174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de

locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada.

(...)

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su versión 2007.16, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

“1605- TERRENOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo del terreno y demás erogaciones incurridas para su adquisición.
- 2- El valor de las mejoras.

(...)

- 5- El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.

1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.
- 2- El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.
- 3- El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.
- 4- El valor de las construcciones recibidas a cualquier título.
- 5- El valor trasladado de la cuenta Propiedades, planta y equipo no explotados

(...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Las propiedades, planta y equipo son activos con apariencia física que se tienen para ser usados en el curso normal de las operaciones, durante un lapso no inferior a un año y no

se tienen para la venta. Al respecto, el Ministerio de Justicia y del Derecho deberá registrar los predios adquiridos y la edificación en curso como activo, y asignarles la categoría de propiedades, planta y equipo dentro del balance general, esto se concluye bajo el entendido que sobre dichos predios serán construidas las instalaciones donde funcionará la sede administrativa de la Entidad Contable Pública.

Así mismo, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente indica que las propiedades, planta y equipo deberán ser reconocidas por su costo histórico, y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia; por consiguiente, el Ministerio de Justicia y del Derecho determinará el costo histórico del terreno y aparte establecerá el de la edificación.

El costo histórico del terreno estará constituido por el precio de compra que para tal efecto, corresponderá al valor pagado por cada uno de los predios, y demás gastos incurridos para la adquisición del mismo; en consecuencia, los dineros que se cancelan a las personas contratadas para labores de gestión social, y las compensaciones pagadas a los propietarios de los predios para que abandonen el lugar, pueden hacer parte del costo histórico del terreno, entre otros costos y gastos, siempre que sean esenciales para dejarlo en condiciones de uso o venta, de lo contrario deberán registrarse como un gasto.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la edificación no está en condiciones para ser usada o vendida, los recursos destinados por el Ministerio de Justicia y del Derecho a la construcción del inmueble se acumularán previamente en la cuenta contable 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO; en esta cuenta estarán incluidos, entre otros, los costos de los estudios y diseños de los proyectos de la construcción de las obras, gastos por demoliciones, y demás erogaciones necesarias para la construcción del activo, siempre que cumplan los criterios previstos en los numerales 128, 129 y 130 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente. Lo anterior significa que la entidad, en cumplimiento del principio de devengo o causación, debe implementar mecanismos que le permitan efectuar el registro oportuno de los gastos y costos incurridos para la construcción del inmueble, como activo, desde el momento en que se puedan asociar al bien, medir fiablemente y demostrar el avance gradual de construcción.

Por su parte, la Entidad Contable Pública es quién deberá analizar cuáles de las erogaciones incurridas son necesarias para dejar los activos en condiciones de uso o venta y así contabilizarlos como mayor valor del costo del bien, así las cosas, las erogaciones que no cumplan con lo antes previsto, deberán ser contabilizadas como gastos en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20172000111321 DEL 21-12 -2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Competencias para realizar el avalúo de los predios del municipio y viabilidad de utilizar los avalúos catastrales, para determinar los saldos iniciales para la implementación del nuevo marco normativo

Doctora

ALBA XIMENA MEDINA SILVA
Secretaría de Hacienda
Alcaldía Municipal de Páramo
Páramo - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047032, del 20 de octubre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Nuestra entidad, dando cumplimiento a lo establecido en la Resolución 533 de 2015 emanada de la CGN; se encuentra realizando un trabajo de depuración contable y de adopción de las políticas al nuevo marco normativo contable para las entidades de gobierno NIC-SP; por lo que se requiere realizar un proceso de valoración de los predios del municipio y queremos conocer frente a esta disposición el concepto de la entidad rectora al siguiente cuestionamiento:

¿Quién debería realizar el avalúo de los predios del municipio para valorar los activos inmuebles de la entidad territorial?.

Esta inquietud la hacemos con el ánimo de cumplir, pero la entidad no presupuestó este servicio por perito o experto y no cuenta con recursos, en el entendido que este servicio lo hace la larga raíz y su costo es un porcentaje del valor del predio.

En caso que la entidad lo pueda hacer, ¿es válido que lo realice un equipo interdisciplinario (planeación, contador, hacienda y otros funcionarios y contratistas) como miembros del comité de normas internacionales, que puedan determinar un valor

aproximado teniendo en cuenta el área, el sector y otros elementos característicos del bien inmueble sujeto de valoración.

Es viable que para hacer el reconocimiento de los bienes inmuebles su valor se tome el valor determinado por el IGAC, el último avalúo catastral del IGAC realizado en el municipio en la vigencia 2011, sin embargo en estos años se han realizado los incrementos de ley”.

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

CONSIDERACIONES

Mediante concepto No. 20172000106981 del 05 de diciembre de 2017 dirigido a la doctora Ana EriKa Jineth Peña Castellanos Secretaria General de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR, se resolvió para el efecto en lo referente a los avalúos de predios lo siguiente:

La Ley 1673 de 2013 “mediante la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones” en los artículos 4° y 6° señala:

“Artículo 4° Desempeño de las Actividades del Avaluador. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles: (...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control; (...) (Subrayado fuera de texto)

“Artículo 6° Inscripción y requisitos. La inscripción como evaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Evaluadores. Para ser inscrito como evaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a evaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a evaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades - intrínsecas de los bienes a evaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los

bienes a avaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a avaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el parágrafo 1° del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Avaluador mantener actualizada esta información.

Parágrafo 1°. Régimen de transición. *Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. (...)*

Por su parte, los artículos 6° y 12° del **Decreto 556 de 2014** reglamentario de la Ley 1673 de 2013, señalan:

“Artículo 6° Certificados académicos. La formación académica de los evaluadores de que trata el literal a) del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará con el título y/o la certificación de aptitud ocupacional del respectivo programa académico debidamente reconocido por autoridad competente y con el correspondiente certificado de las asignaturas cursadas y aprobadas.

Las Entidades Reconocidas de Autorregulación (ERA) tendrán en cuenta las certificaciones de asignaturas que allegue el interesado en ser inscrito como evaluador, expedidas por instituciones de educación superior y/o las instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes. “

Artículo 7°. Régimen de transición. Durante el régimen de transición previsto en el artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, el alcance de los certificados de calidad de personas expedidos por entidades de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) y los de experiencia en la actividad de

valuación, de acuerdo con lo previsto en el párrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, deben coincidir entre sí y respecto de la tabla establecida en el artículo 5°.

Durante el régimen de transición de la ley, los alcances de la acreditación deberán ser iguales a los establecidos en la tabla señalada en el artículo 5°. Para ello, los organismos de certificación de personas de que trata el párrafo 1° del artículo 6° de la ley, deberán cubrir los conocimientos establecidos en el literal a) del artículo 6°, como condición para la expedición del certificado. Quienes estén certificados por dichos organismos o quieran estarlo, deberán obtener su certificado una vez la entidad haya obtenido su acreditación en el alcance correspondiente ante el Organismo Nacional de Acreditación (ONAC).

Para obtener el respectivo certificado, los evaluadores deberán cumplir con las exigencias que la acreditación le impone a la entidad de evaluación de la conformidad de acuerdo con la norma ISO 17024, así como con las que imponga el acuerdo de autorización que suscriban la Entidad Reconocida de Autorregulación y el organismo de certificación de personas.

La demostración del tiempo de experiencia mínima exigida en el párrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará mediante uno o más certificados expedidos por empleadores o contratantes en los cuales conste haber realizado uno o más avalúos, así como las fechas de inicio y de terminación de las actividades propias del evaluador.

Parágrafo 1°. Los documentos que demuestren experiencia deberán referirse a actividades realizadas con anterioridad a la presentación de los documentos ante la Entidad Reconocida de Autorregulación con la que desea adelantar su inscripción.

Parágrafo 2°. Modificado por el art. 1, Decreto Nacional 2046 de 2014, Modificado por el art. 1, Decreto Nacional 458 de 2015. Con posterioridad a la publicación del presente decreto y hasta el momento en que se autorice la operación de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación que desarrolle la función del Registro Abierto de Avaluadores, cuando en virtud de una norma sea solicitada la demostración de la calidad de evaluador mediante el registro en la lista que llevaba la Superintendencia de Industria y Comercio, tal calidad se acreditará con la inscripción ante dicha entidad.

Durante el mismo plazo, quien no se haya registrado en la Superintendencia de Industria y Comercio con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, demostrará la calidad de evaluador mediante la presentación de certificado de evaluación de competencias laborales vigente expedido por el SENA, o por una entidad cuyo objeto principal sea la evaluación de evaluadores y no realice avalúos corporativos o de otra índole, o por un organismo de certificación de personas acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024.

En todo caso, el plazo de que trata este párrafo será de máximo seis (6) meses contados a partir de la publicación del presente decreto.

Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas.

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, la CGN expidió el Instructivo N° 002 del 8 de octubre de 2015, con el fin de orientar la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros, el cual respecto de las Propiedades, planta y Equipo, señaló tres alternativas para su medición a la fecha de la transición como son:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor
- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Por regla general para realizar los avalúos debe atenderse a la Ley N° 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, en donde disponen que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autoregulación –ERA, a través de la cual será inscrito como

Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, pero también deben tenerse en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

- Los avalúos que se realicen con miras a determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, son únicos y de coyuntura, es decir que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

- Para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto N° 556 de 2014, según el cual cuando se trata de funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen actividades de avaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

- Igualmente debe tenerse presente que en virtud del parágrafo 1 del Artículo 6 de la Ley N° 1673 de 2013 y el artículo 7 del Decreto N° 556 de 2014, determinaron un período de transición para su aplicación durante 24 meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA por la Superintendencia de Industria y Comercio, período en el cual las personas que a la fecha de expedición de la ley se dedican a la actividad del avaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar la prueba de formación académica exigida por la Ley y acreditando: (i) El certificado emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. En consecuencia si cumplen los requisitos aquí referidos estarán facultados para realizar el avalúo.

Como consecuencia de ello, es viable conformar un grupo de avaluadores, siempre que se encuentre dentro del contexto anteriormente descrito.

Por otra parte, el Municipio deberá analizar si el avalúo catastral cumple con las condiciones ideales para convertirse en la base de determinación de la medición inicial de un inmueble bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, toda vez que pueden presentarse rezagos frente a la dinámica del mercado inmobiliario, o limitaciones por circunstancias de orden operativo o social que implican un distanciamiento de estos

con respecto al comportamiento real del mercado. Como consecuencia, la entidad deberá evaluar en cada caso, si existe o no concordancia entre los avalúos catastrales y la alternativa de medición que haya elegido, para dar cumplimiento a lo establecido en el Instructivo N° 002 de 2015.

Ahora bien, si revisando lo expresado en el párrafo anterior, la entidad establece que el valor del avalúo catastral cumple con las condiciones para ser tomado como referencia en la determinación de los saldos iniciales de los inmuebles, bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, entonces podrá tomarlo como base para aplicar el procedimiento definido en el Instructivo N° 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000115401 DEL 28-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de propiedades, planta y equipo entregados a otra unidad de la misma entidad contable pública para la construcción de un dispensario médico

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20175500055022 del 21 de Diciembre de 2017, mediante el cual solicita: "... dar alcance al concepto 20172000105431 relacionado con el reconocimiento de un inmueble denominado Dispensario Médico Conjunto ARC-FAC.

CONSIDERACIONES

El consultante aduce las siguientes razones, para sustentar su solicitud:

“• El inmueble en mención se encuentra reconocido en las propiedades, planta y equipo 1605 Terrenos y 1615 construcciones en curso de la Dirección General de Sanidad Militar, por ser la Unidad Ejecutora que administra el Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares y en aplicación de la Doctrina Contable concepto SCI-4000 (anexo)

• La Dirección de Sanidad Militar, Armada Nacional y Fuerza Aérea Colombiana son Unidades Ejecutoras que forman parte de la entidad contable pública Ministerio de Defensa Nacional Código de consolidación 11100000.

• La dinámica de la cuenta 1920 bienes entregados a terceros, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones del concepto emitido, aplica para bienes entregados a empresas públicas o particulares, por lo tanto en el caso objeto de consulta y por lo sostenido en la doctrina existente, no sería adecuado el reconocimiento en los términos previstos en el concepto.”

CONCLUSIONES

Al ser la Armada Nacional y la Fuerza Aérea Colombiana, unidades que hacen parte integral de una única entidad contable pública, esto es el Ministerio de Defensa, mientras se desarrolla el proyecto de construcción del Dispensario Médico Conjunto, que beneficiará a las Unidades Ejecutoras ARC y FAC, las unidades continuarán reconociendo el terreno como Propiedad, planta y Equipo, en la proporción aportada para su adquisición, hasta cuando se oficialice la entrega definitiva a la Unidad de Sanidad Militar.

Es de anotar, que si el traslado definitivo se efectúa en el presente período las Unidades ARC y FAC retiran el bien de su Contabilidad y la Unidad Sanidad Militar lo incorpora afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

En el evento que el traslado se realice en el próximo período contable, cuando las entidades de Gobierno aplicarán lo dispuesto en la Resolución N° 484 de 2017, corresponde registrar el traslado de Bienes entre entidades de Gobierno afectando el Estado de Resultados como un Ingreso o Gasto por concepto de Transferencias, por el valor en libros de la entidad que entrega el bien, registro que deberá realizarse simultáneamente en las unidades que participan en esta operación, a efecto de que se eliminen los saldos débito y crédito en el Estado de Resultados del período que presenta el Ministerio de Defensa.

Mediante este pronunciamiento se modifica parcialmente el concepto expedido con el radicado N° 20172000105431 del 17 de noviembre de 2017

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto 20172000004991 del 17-02-2017

20172000022641 del 05-04-2017

20172000030991 del 15-06-2017

20172000031531 del 22-06-2017

20172000036181 del 06-07-2017

20172000058391 del 15-09-2017

20172000091451 del 10-11-2017

20172000105971 del 24-11-2017

20172000106951 del 04-12-2017

20172000109061 del 18-12-2017

1.7. BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICO Y CULTURALES

CONCEPTO No. 20172000018531 DEL 17-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes históricos y culturales
	SUBTEMAS	Registros contables para reconocer bienes históricos y culturales entregados a otra entidad contable pública mediante contrato de comodato.

Doctora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Presidencia de la República

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500012182 del 9 de marzo de 2017, en cual solicita se indique los registros contables para reconocer la casa de huéspedes de propiedad del Ministerio de Defensa la cual fue declarada monumento nacional y recibida en comodato por la Presidencia de la República.

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

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

891

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas de Contabilidad Pública relativas a las Propiedades, planta y equipo y a los Bienes de uso público e históricos y culturales, contenidas en los párrafos 176 al 177 del Plan General de Contabilidad Pública, establecen lo siguiente:

9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la siguiente cuenta así:

“1720- BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS
DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes de la infraestructura de transporte que son entregados a otra entidad contable pública con el fin de que gestione contratos de concesión, así como los bienes históricos y culturales entregados a terceros para su administración, los cuales deben restituirse en las condiciones establecidas contractualmente. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1710-Bienes de Uso Público en Servicio y 1715-Bienes Históricos y Culturales. (...) (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, para el efecto de controlar los bienes que son administrados por la entidad pero la propiedad es de otras entidades contables públicas, el Catálogo General de Cuentas del RCP incorporó la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS. Esta cuenta contiene la subcuenta 934618-Bienes de uso público e históricos y culturales.

CONCLUSIONES

Tratándose de un bien histórico y cultural, la entidad que lo entrega en comodato debe reclasificar el valor de este bien mediante un débito a la subcuenta 172015-Edificaciones

de la cuenta 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1715-BIENES HISTORICOS Y CULTURALES.

Por su parte, la entidad que los recibe en calidad de comodato, puede registrar estos bienes, debitando la subcuenta 991506-Bienes Recibidos de Terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 934618-Bienes de uso público e históricos y culturales de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20172000030941 DEL 15-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes de uso público pendientes de legalizar

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las zonas de cesión obligatoria, bienes afectos al uso público, los bienes públicos de no cesión, entre otros, a favor del Distrito Capital

Doctora

HALMA ZOE FERNÁNDEZ GÓMEZ

Subdirectora Administrativa, Financiera y de Control Disciplinario

Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público del D.C. (DADEP)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500018322 de fecha abril 5 de 2017, en la que solicita concepto sobre reconocimiento de los bienes inmuebles a cargo del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público DADEP, según la clasificación administrativa adoptada mediante Resolución N° 388 de fecha 29 de Noviembre de 2016 “Por la cual se

reglamenta la consulta y utilización del Sistema de Información del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público - SIDEPA 2.0 y se fijan otras disposiciones”.

En particular, se consulta sobre tratamiento contable en aplicación tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente y del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015, pidiendo respuesta sobre lo siguiente:

1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los bienes inmuebles clasificados por el área de gestión del DADEP en la categoría pre-inventario?
2. ¿Cuáles son las características que debe poseer un bien para ser registrado en cuentas de bienes pendientes de legalizar?

CONSIDERACIONES

1. Naturaleza jurídica y competencias a cargo del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP –

En el texto de la consulta, el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP -, informa que el mismo fue creado por medio del Acuerdo N° 18 de 1999⁴ aprobado por el Concejo de Bogotá. Es un Departamento Administrativo⁵ que se encarga de fijar las políticas en materia de defensa, inspección, vigilancia, regulación y control del espacio público en el Distrito Capital de Bogotá, así mismo se encarga de asesorar a las autoridades locales en el ejercicio de las funciones relacionadas con el espacio público.

Así mismo señala que, mediante el artículo 7° del Decreto 445 de 2015⁶, el Alcalde Mayor de Bogotá D.C. asignó al Director del DADEP la representación legal en lo judicial y extrajudicial del Distrito Capital, para promover y atender las acciones administrativas, judiciales y extrajudiciales que fueren necesarias para la defensa y saneamiento de los bienes inmuebles que conforman el patrimonio inmobiliario distrital, incluidos los procesos necesarios para la defensa, custodia, preservación y recuperación de los bienes del espacio público del Distrito Capital, iniciados con posterioridad al 1° de enero de 2002.

⁴ Por el cual se crea el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público.

⁵ En los términos del Artículo 59 de la ley 489 de 1998.

⁶ Decreto 445 de 2015 "Por medio del cual se asignan funciones en materia de representación legal, judicial y extrajudicial, y se dictan otras disposiciones."

2. Clasificación de los inmuebles a cargo de Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP -

El DADEP, en desarrollo de las competencias que le fueron asignadas, expidió la Resolución N° 388 de 29 de Noviembre de 2016 “Por la cual se reglamenta la consulta y utilización del Sistema de Información del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público - SIDEP 2.0 y se fijan otras disposiciones”, la cual en el Artículo 5º dispone lo siguiente:

“(…) **ARTÍCULO 5º- Estructura del componente Inventario General de bienes de uso público y bienes fiscales del nivel central del Distrito Capital.** Para todos los efectos, el Inventario General de bienes de uso público y bienes fiscales del nivel central del Distrito Capital se clasifica en los siguientes niveles:

NIVEL PATRIMONIO: En este nivel se incluyen los bienes de uso público y bienes fiscales que se encuentran correctamente geo-referenciados y poseen título a favor del Distrito Capital de Bogotá.

NIVEL INVENTARIO: En este nivel se incluyen los bienes de uso público y bienes fiscales que se encuentran correctamente geo-referenciados y cuentan con acta de recibo o acta de toma de posesión, pero no cuentan con titularidad a favor del Distrito Capital de Bogotá.

PARÁGRAFO: 1º. Se establece el manejo de un pre-inventario, en el cual se registrará la identificación de los bienes de uso público y bienes fiscales que no cumplan con los requisitos para pertenecer a los niveles de Patrimonio e Inventario. Estos bienes se someterán continuamente a revisión técnica-jurídica para adelantar las actuaciones administrativas a judiciales correspondientes.

PARÁGRAFO: 2º. Se establece que, contablemente, solo se registrarán en cuentas de balance los bienes de uso público y bienes fiscales de los niveles Patrimonio e Inventario que cuenten con su valor.

PARÁGRAFO: 3º. A partir de la entrada en vigencia de la presente resolución, los predios registrados en el pre-inventario no son sujetos de contabilización. (...)” (Subrayados fuera de texto)

3. Consideraciones legales relacionadas con el reconocimiento de los bienes de uso público

La Corte Constitucional en la sentencia T-238 de 1993 expresa que “La jurisprudencia nacional ha sostenido de tiempo atrás que las plazas de mercado son bienes de uso

público (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia julio 24 de 1990), no por el hecho de su destinación a la prestación de un servicio público sino por pertenecer su uso a todos los habitantes del territorio (C. Civil art. 674). El carácter de bienes de uso público somete a las plazas de mercado a la custodia, defensa y administración por parte de las entidades públicas respectivas (Sentencia junio 19 de 1968. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil)”. (Subrayado fuera de texto)

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-183/03, en la cual se hace una distinción frente a las clases de dominio frente a los bienes, señala lo siguiente:

“Ha de recordarse por la Corte que en la sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, esta Corporación, al interpretar el artículo 63 de la Constitución Política, expresó que:

“La Nación es titular de los bienes de uso público por ministerio de la ley y mandato de la Constitución. Este derecho real institucional no se ubica dentro de la propiedad privada respaldada en el artículo 58 de la Constitución, sino que es otra forma de propiedad, un dominio público fundamentado en el artículo 63 de la Carta, el cual establece que ‘los Bienes de uso público...son inalienables, imprescriptibles e inembargables’.”

Esto muestra entonces que la teoría de la comercialidad de los bienes se rompe cuando se trata de bienes de uso público. No es válido entonces exigir matrícula inmobiliaria de tales bienes para determinar si son de uso público, puesto que tales bienes, por sus especiales características, están sometidos a un régimen jurídico especial, el cual tiene rango directamente constitucional. Por ello durante la vigencia de la anterior Constitución, la Corte Suprema de Justicia había dicho que ‘el dominio del Estado sobre los bienes de uso público, es un dominio sui generis’. Y la Corte Constitucional también ha diferenciado con nitidez, en anteriores decisiones, el dominio público y la propiedad privada. Así, según la Corte, los bienes de dominio público se distinguen ‘por su afectación al dominio público, por motivos de interés general (CP art. 1°), relacionadas con la riqueza cultural nacional, el uso público y el espacio público. (...)’ (Subrayado fuera de texto)

4. Consideraciones con respecto a la regulación contable pública

4.1. Con relación al Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, adoptado mediante Resolución N° 354 de 2007, en el numeral 9.1. Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, párrafos 127 a 130, con respecto al reconocimiento de hechos y operaciones, señala lo siguiente:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el

reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

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

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

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

El citado Plan General de Contabilidad Pública, define los activos en el numeral 141, donde se indica lo siguiente:

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

Con relación a los bienes de uso público, el citado marco normativo contable precedente, en el numeral 9.1.1.6, párrafos 1716 y siguientes, señala:

“176. Noción. Comprenden los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, y son de dominio de la entidad contable pública. Incluye los bienes formados o adquiridos en virtud de la ejecución de contratos de concesión.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto radicado con el número 200910-135366 de fecha 12 de noviembre de 2009m dirigido al doctor HÉCTOR

RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, Jefe del Grupo de Contabilidad de la Aeronáutica Civil (Aerocivil), señaló lo siguiente:

“Los bienes de uso público son bienes inmuebles integrantes de la propiedad pública, administrados por el sujeto público titular del derecho de dominio para el uso y goce de la comunidad. Tales bienes están sometidos a un régimen jurídico especial, se encuentran por fuera del comercio en consideración a la utilidad que prestan en beneficio común, y son inalienables, inembargables e imprescriptibles por disposición constitucional. De acuerdo con lo anterior y atendiendo los criterios de reconocimiento de activos, en los bienes de beneficio y uso público no se separan los terrenos a efectos del reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

4.2. Respeto del nuevo Marco normativo contable aplicable en las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, respecto de las características cualitativas de la información financiera como los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios, en el numeral 5, señala un conjunto de principios de contabilidad pública que son pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable. Al respecto, el principio denominado “esencia sobre la forma”, se define así:

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

Igualmente, el citado Marco normativo contable, en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, define los activos:

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe

tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

Numeral 6.2.1, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos lo siguiente:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)” (subrayado fuera de texto)

De otro lado, en el numeral 11, Capítulo I, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, dispuestas como anexo a la Resolución No. 533 de 2015, señala:

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

Las citadas Normas, en el Numeral 1 - Activos Contingentes, del Capítulo III - Activos y Pasivos Contingentes, señala:

“Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el

control de la entidad.

Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar”. (subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Conclusiones Generales

La Corte Constitucional en la Sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, expresó que el derecho real institucional sobre los bienes de dominio público no se ubica dentro de la propiedad privada respaldada en el Artículo 58 de la Constitución, sino que es otra forma de propiedad, un dominio público fundamentado en el Artículo 63 de la Carta, el cual establece que los bienes de uso público son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Respecto del alcance de la expresión “dominio público”, según lo señala la Corte Constitucional en la Sentencia antes citada, los bienes de uso público pueden serlo por su naturaleza o por el destino jurídico, se caracterizan por pertenecer al Estado o a otros entes estatales, estar destinados al uso común de todos los habitantes, por encontrarse fuera del comercio y por ser inalienables, imprescriptibles e inembargables. Ratifica la Corte que tales bienes están definidos en la ley como aquellos cuyo uso “pertenece a todos los habitantes de un Territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la Unión o de uso público o bienes públicos del Territorio”.

Igualmente, la Corte Constitucional en la sentencia antes citada, indica que no es válido exigir matrícula inmobiliaria de tales bienes para determinar y demostrar el dominio público, puesto que tales bienes, por sus especiales características, están sometidos a un régimen jurídico especial, el cual tiene rango directamente constitucional.

Así las cosas, con independencia de la clasificación establecida por el DADEP en la Resolución N° 388 de 29 de Noviembre de 2016, corresponde al Distrito Capital reconocer como activos todos los inmuebles dispuestos para el uso, goce y disfrute por parte de la colectividad, incluidas las zonas de cesión obligatoria, bienes afectos al uso público y los bienes públicos de no cesión, entre otros.

El espacio público se caracteriza por circunstancias tales como: a) la colectividad utiliza, disfruta o goza tales recursos como resultado de un evento pasado; b) Una entidad pública, en nombre de esa colectividad, tiene a su cargo los riesgos y ventajas sustanciales; c) existe un derecho del Estado sobre el potencial futuro de servicios que se derivan de esos bienes; d) se puede establecer razonablemente que tales bienes pertenecen a la colectividad, para lo cual, en algunos casos se dispone de algún documento formal que sirve de soporte o está respaldado en un ordenamiento legal, e) se puede demostrar la existencia física o que se encuentran debidamente geo-referenciados y f) puede asignárseles una medición fiable mediante la aplicación de un método de reconocido valor técnico.

Lo señalado anteriormente debe atenderse en aplicación tanto del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente como para el cumplimiento del nuevo Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015.

2. Procedimiento contable en cumplimiento de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Régimen de Contabilidad Pública precedente señala que los bienes de uso público son aquellos de dominio de la entidad contable pública, haciendo referencia al *derecho real* en virtud del cual tales bienes se encuentran sometidos a la *voluntad* y a la acción de una entidad pública que actúa en representación de la colectividad, quien finalmente es la que ostenta el derecho a servirse de ellos, a usarlos y gozarlos según su voluntad.

Efectuada la comprobación o demostración de que los bienes efectivamente están dispuestos para el uso de la colectividad mediante una toma física y realizada su geo-referenciación o individualización, se debe conformar un expediente con la documentación acopiada y asignarles una medición monetaria fiable utilizando métodos de reconocido valor técnico, por ejemplo, mediante la comparación del costo de reposición de otros bienes de características y prestaciones similares.

Ahora bien, en cuanto a los inmuebles que el DADEP ha clasificado en la categoría “preinventario de conformidad con lo dispuesto en su Resolución N° 388 de 29 de Noviembre de 2016, se reconocerán como activos si éstos cumplen las condiciones señaladas en numeral anterior.

Por otra parte, un inmueble pendiente de legalizar es aquel para el que se adelantan acciones jurídicas en procura de obtener o demostrar la propiedad legal del mismo, lo cual no siempre es condición para comprobar el dominio sobre el bien, todo ello dentro del

contexto de lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-183/03. Para efectos del proceso contable, la entidad puede efectuar la clasificación a nivel auxiliar para reconocer en forma separada los casos en que se encuentra gestionando la titularidad sobre los mismos.

Para la incorporación de bienes que conforman el espacio público, que se adquieren mediante la cesión gratuita, se debita la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo de la cuenta 1710 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y se acredita la subcuenta 312525 bienes si se dispone del documento que acredite la titularidad o, en su defecto, la subcuenta 312527 Bienes pendientes de legalizar de la cuenta 3125 PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, cuando se trate de bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial que hubiese imposibilitado su reconocimiento anteriormente, o la subcuenta 312002-En especie, de la cuenta 3120-SUPERAVIT POR DONACIÓN, para los casos de las zonas de cesión obligatoria en desarrollo de proyectos urbanísticos normales.

2. Respeto del nuevo marco Normativo contable para entidades de gobierno (Res. 533/2017)

Tratándose de bienes usufructuados por la colectividad y que conforman el espacio público que se encuentre bajo la responsabilidad de la entidad, incluidos los riesgos y las ventajas sustanciales, deben incorporarse a su sistema de información contable, con independencia de que se posea la titularidad y un folio de matrícula inmobiliaria o de un documento que acredite el recibo o toma de posesión de los mismos.

El Distrito Capital tendrá las ventajas sustanciales sobre los bienes de uso público cuando el potencial de esos inmuebles para prestar servicios futuros a la comunidad le contribuye a la consecución de sus objetivos o al cumplimiento de su cometido estatal. Se tendrán los riesgos desde el momento en que la entidad deba garantizar, entre otros aspectos, el control físico, protección, mantenimiento, conservación, adecuación o mejoramiento de esos bienes.

Si bien es cierto, en algunas circunstancias el control sobre los inmuebles es concomitante con la titularidad jurídica del mismo, para efectos de la aplicación del nuevo Marco normativo contable, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control, para lo cual la entidad que tenga a su cargo el control físico, mantenimiento, conservación y/o mejoramiento del mismo debe reconocerlo como activo.

Para la incorporación de bienes que conforman el espacio público, se debita la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo de la cuenta 1710 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y se acredita la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS. Los terrenos que hacen parte de los bienes de uso público se reconocen por separado de la infraestructura construida sobre los mismos.

CONCEPTO No. 20172000034231 DE 27-06-2017

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Bienes de uso público
	SUBTEMA	Valoración de bienes de uso público – baldíos para el reconocimiento en la contabilidad de La entidad territorial

Doctora

GLORIA EDITH JIMÉNEZ NOVA

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002469-2 del 18 de Mayo de 2017, mediante la cual consulta *si dentro de la formalización predial se debe tener en cuenta el avalúo comercial o el avalúo catastral para efectos fiscales contables*. Aclarado con la solicitante, la formalización predial se refiere al valor por el cual se deben cuantificar los terrenos baldíos de propiedad de la entidad territorial para efecto del registro contable.

CONSIDERACIONES

En Sentencia No. C-595/95, los baldíos son bienes públicos de la Nación catalogados dentro de la categoría de bienes fiscales adjudicables, en razón a que la Nación los conserva para adjudicarlos a quienes reúnan la totalidad de las exigencias establecidas en la ley.

El Marco conceptual del RCP señala que en el reconocimiento de las transacciones, hechos económicos y operaciones, la información contable deberá atender a unas condiciones como son:

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

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

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

Ahora bien, para determinar una medición fiable en términos monetarios, el RCP se refiere a diferentes bases de valuación, de los cuales es pertinente mencionar:

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

136. **Costo de Reposición.** Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

De otra parte, el RCP señala en las Normas técnicas relativas a los activos, 141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...) También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

Y los Bienes de uso público son definidos como, 176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio,

destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social,(...).

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. (...). (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que los terrenos baldíos a cargo del estado se clasifican en la contabilidad como Bienes de uso público, los cuales se reconocen en la contabilidad por su costo histórico y no son objeto de actualización. Ahora bien, por ser los baldíos activos que no se originan de un hecho económico, su valor podrá reconocerse mediante avalúo técnico o por el costo de reposición, que es aquel que representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado para reemplazar los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

Ahora, si el avalúo catastral es un valor fiable y representativo del costo de reposición, podrá tomarse este dato para el reconocimiento contable de los bienes de uso público objeto de consulta.

CONCEPTO No. 20172000039391 DEL 13-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Contabilización de bienes de uso público, construidos por el Ministerio de Cultura, y posteriormente entregados a un municipio. Soporte contable para la incorporación de los bienes entregados al municipio

Doctora
 CECILIA CASTAÑEDA CÁRDENAS
 Coordinadora Grupo de Gestión Financiera y Contable
 Ministerio de Cultura
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500023542, del día 11 de mayo de 2017, en la cual señala que el Ministerio de Cultura en cumplimiento de su misión institucional incurre en erogaciones por concepto de construcción de bibliotecas, restauración en teatros municipales, construcciones de casas de la cultura y reforzamiento estructural de casas de cultura, además de pagos por estudios e interventorías, por lo cual consulta lo siguiente:

1. ¿Se debe utilizar la cuenta contable 1705- BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, para registrar las erogaciones mencionadas en el párrafo anterior? Considerando que dichas obras se entregan a los municipios y que los lotes no son de propiedad del Ministerio de Cultura, son propiedad del municipio.

2. ¿Se debe solicitar a los representantes legales y contadores del municipio, mediante las actas de entrega de las construcciones, que las incluyan en sus Estados Financieros, teniendo en cuenta los valores de las obras, interventorías y estudios relacionados con cada proyecto?

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, indica lo siguiente con respecto a los activos y los bienes de uso público e históricos y culturales

Pregunta 1.

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública.

Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

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

9.1.1.6 Bienes de uso público e histórico y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

178. El costo de los bienes históricos y culturales recibidos en donación o en cumplimiento de cláusulas contractuales, corresponderá al valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes, y en consecuencia modifican el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Por su parte, el mantenimiento o conservación se reconocen como gasto. En el caso de los bienes de uso público en concesión el mejoramiento y rehabilitación, así como el mantenimiento o conservación efectuados por el concesionario, se reconocen como mayor valor del bien, excepto cuando el importe del mantenimiento y/o conservación se pueda separar y medir confiablemente, en cuyo caso se reconocen como gasto. (...)

181. Los bienes de uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio.

182. Los bienes de uso público se revelan atendiendo su situación en: construcción, servicio y entregados a terceros; atendiendo su naturaleza en: redes de transporte, plazas públicas y parques, entre otros. Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe las siguientes cuentas:

1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN: “Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad.

3125- PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO: “Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.”

5506- GASTO PÚBLICO SOCIAL: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a las actividades relacionadas con la cultura, en desarrollo de su función social.” (Subrayados fuera de texto)

Finalmente, el concepto N° 2016000036051 del 16 de noviembre de 2016, dirigido a la Doctora Lilian Patricia Morales Rojas, señala en las conclusiones lo siguiente:

“Del objeto del contrato interadministrativo celebrado entre Findeter y el DAPRE, se puede inferir que la obligación de Findeter consiste en dar asistencia técnica para la contratación de las obras e interventorías de los proyectos señalados en el contrato y por su parte corresponde al DAPRE transferir los recursos necesarios para la ejecución del proyecto, designar un supervisor para realizar el seguimiento y control del contrato, designar los funcionarios que representan al DAPRE en el Comité ejecutivo, hacer acompañamiento a FINDETER en las etapas precontractual, contractual y postcontractual de cada proyecto, acciones que por la participación del DAPRE en las decisiones del proyecto permiten identificar operaciones por recursos entregados en administración, que deben reconocerse en la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuenta que disminuirá trasladando el acumulado de los costos a la cuenta 1615-Construcciones en curso, con base en los informes periódicos presentados por Findeter por las inversiones ejecutadas, en donde estarán incluidos los costos de los estudios y diseños de los proyectos, de la construcción de las obras y de la interventoría.

Al realizar la transferencia del proyecto al municipio, el DAPRE cancelará la cuenta de Construcciones en curso y como contrapartida la subcuenta 550706- Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL u otra subcuenta de las cuentas del GRUPO 55-GASTO PUBLICO SOCIAL, que corresponda con la naturaleza del bien a entregar.” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 2.

El Procedimiento de Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, menciona:

“3.7. Soportes documentales.

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

CONCLUSIONES

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

1. El Ministerio de Cultura, deberá reconocer las erogaciones por concepto de construcción de bibliotecas y casas de la cultura, incluyendo los estudios e interventorías asociadas a los proyectos, que sean necesarios para llevar a cabo la construcción, en la subcuenta correspondiente de acuerdo con la naturaleza del bien, de la cuenta 1705 - BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, toda vez que están bajo su responsabilidad hasta tanto no sean entregadas al municipio; posteriormente, cuando finalice la construcción de los bienes y se realice su entrega formal, el Ministerio deberá acreditar la misma cuenta, afectando como contrapartida la subcuenta 550606- Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5506- CULTURA, considerando que desde el momento de la construcción, se tenía planeada su entrega al municipio.

Por su parte, el municipio deberá reconocer los inmuebles recibidos en la subcuenta correspondiente a la naturaleza del bien, de la cuenta 1710- BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, afectando como contrapartida la cuenta 3125- PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Con respecto a las erogaciones generadas por la restauración de teatros municipales y el reforzamiento estructural de las casas de cultura, por parte del Ministerio de Cultura,

deberán ser reconocidas como un gasto público social en la subcuenta 550606- Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5506 – CULTURA.

El municipio deberá establecer si las restauraciones y reforzamientos, corresponden a un mejoramiento y rehabilitación, determinando si, aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios, en cuyo caso deberá reconocerlos como un mayor valor del activo, afectando como contrapartida la cuenta 3125- PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Si se establece que las restauraciones y reforzamientos no constituyen mejoras o rehabilitaciones del bien, el municipio no deberá efectuar ningún registro, pues el gasto fue reconocido por el Ministerio de la Cultura.

2. El municipio deberá reconocer las bibliotecas y casas de la cultura que le sean entregados por el Ministerio de Cultura, como bienes de uso público, por el valor acordado entre las partes, el cual puede estar asociado a los costos de la construcción; o por el valor estimado mediante un avalúo técnico. Los documentos soporte para realizar el registro contable de la incorporación del bien en la contabilidad del municipio son los que defina la entidad, siempre que cumplan los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos.

CONCEPTO No. 20172000042231 DEL 17-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público, históricos y culturales Activos intangibles Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Normatividad para el registro de bienes de uso público Normatividad contable pública para el reconocimiento y amortización del software. Responsabilidad frente al uso, administración, traslado y custodia de bienes.

Doctor
JOHN JAIRO SANCHEZ SOTELO
Personero municipal
Pauna

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500024352, del 17 de mayo de 2017, en la cual solicita se le informe acerca del registro, depreciación, entrega, traslado, responsabilidad frente al uso, administración, custodia, proceso de bajas de los bienes de uso público, y sobre la normatividad relacionada con el manejo y administración de los software y si los mismos son susceptibles de depreciar.

A continuación se da respuesta clasificando los temas consultados en tres puntos, así:

CONSIDERACIONES

e. Normatividad contable pública para bienes de uso público.

La norma técnica relativa los Bienes de uso público e históricos y culturales contenida en los párrafos 176 a 181 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública- RCP, en los siguientes términos:

“9.1.1.6. Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales, deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

(...)

179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes, y en consecuencia modifican el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Por su parte, el mantenimiento o conservación se reconocen como gasto. En el caso de los bienes de uso público en concesión el mejoramiento y rehabilitación, así como el mantenimiento o conservación efectuados por el concesionario, se reconocen como mayor valor del bien,

excepto cuando el importe del mantenimiento y/o conservación se pueda separar y medir confiablemente, en cuyo caso se reconocen como gasto.

(...)

181. Los bienes de uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio.

182. Los bienes de uso público se revelan atendiendo su situación en: construcción, servicio y entregados a terceros; atendiendo su naturaleza en: redes de transporte, plazas públicas y parques, entre otros. Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos.

Igualmente para el registro y amortización de los bienes de uso público, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, incorporó las siguientes cuentas, con sus respectivas descripciones y dinámicas:

“1710 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1705-Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción, 1720-Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales Entregados a Terceros, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado. DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de las construcciones recibidas total o parcialmente. 2- El valor de la rehabilitación o mejoramiento. 3- El valor de los bienes de uso público adquiridos a cualquier título. SE ACREDITA CON: 1- El valor que corresponda a la pérdida que por determinación técnica se origina en fenómenos naturales, caso fortuito, fuerza mayor u otras causas. 2- El valor de los bienes que se entreguen o trasladen a otros entes públicos

1711 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes de uso público para el uso, goce y disfrute de la comunidad, que forman parte de un contrato de concesión el cual se encuentra en la etapa de explotación. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1706-Bienes de Uso Público en Construcción - Concesiones. DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de las obras terminadas que se trasladen de la cuenta 1706-Bienes de Uso

Público en Construcción-Concesiones. 2- El valor trasladado de la cuenta 1710-Bienes de Uso Público en Servicio. 3- El valor de las erogaciones destinadas a mantener y/o conservar las condiciones de explotación de la Infraestructura, de conformidad con las cláusulas contractuales 4- El valor de las erogaciones destinadas al mejoramiento y rehabilitación de la infraestructura, de conformidad con las cláusulas contractuales SE ACREDITA CON: 1- El valor de la infraestructura que se traslade a la cuenta 1710-Bienes de Uso Público en Servicio, cuando finalice el contrato de concesión. 2- El valor de la infraestructura al momento de su entrega a otro ente.

1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de uso público que no están concesionados, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento.

La contrapartida corresponde a las subcuentas 312806-Amortización de Bienes de Uso Público y 327005-Amortización de Bienes de Uso Público.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor de la amortización acumulada de los bienes entregados o trasladados a otros entes públicos.
2. El valor de la amortización de los bienes retirados del servicio por deterioro, destrucción u otras causas.

SE ACREDITA CON:

7. El valor de la amortización calculada periódicamente.

(...)

3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las estimaciones de carácter económico, en que incurre la entidad contable pública, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que

afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del Gobierno General, excepto cuando las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1685-Depreciación Acumulada (Cr), 1686-Amortización Acumulada (Cr), 1695-Provisiones para Protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr), 1785-Amortización Acumulada de Bienes de Uso Público (Cr), 1825-Agotamiento Acumulado de Recursos Naturales No renovables en Explotación (Cr), 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena, 1925-Amortización Acumulada de Bienes Entregados a Terceros (Cr) y 1935-Provisión Bienes recibidos en Dación de Pago (Cr).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

3. El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable.
4. El valor de las unidades extraídas de los recursos naturales no renovables cuando la explotación es llevada a cabo por un tercero.

SE ACREDITA CON:

5. El valor reclasificado al inicio del período contable de las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones a la cuenta 3105-Capital Fiscal.
6. El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó.” (Subrayado fuera de texto)

f. Normatividad contable pública para el reconocimiento y amortización del software:

Con relación a esta inquietud, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles estipulado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que:

“1. GENERALIDADES.

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

(...)

7. VIDA ÚTIL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.

La vida útil de los activos intangibles puede ser indefinida o finita. Es indefinida cuando no exista un límite previsible al período que se espera que el activo genere beneficios económicos futuros. Al contrario, la vida útil del activo intangible es finita cuando puede estimarse el período durante el cual la entidad contable pública recibirá beneficios económicos o un potencial de servicios.

8. AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.

Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable público espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan. El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar.”

3) Custodia, responsabilidad frente al uso, proceso de bajas, traslado y administración de los bienes de uso público, y del software.

La Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, señala:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

(...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)"

Por su parte, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece como objetivos del Sistema de Control Interno, entre otros, el siguiente:

“a) Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten; (...).”

Así mismo, en el artículo 4º, sobre los elementos del Sistema de Control Interno, expresa: “Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno:(...) b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos. (...).” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, consecuente con la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación - CGN, en relación con el procedimientos administrativos, emitió la Resolución N° 357 de 2008, sobre el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en donde los numerales 3.2, 3.4, 3.6 y 3.8, disponen lo concerniente a la estructuración de manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, la individualización de bienes, la actualización de los valores y la conciliación de la información, respectivamente, así como las políticas referentes al manejo de los inventarios de bienes, asignación de responsabilidades, que deben ser fijadas y aprobadas por los órganos de decisión de la misma entidad para garantizar una adecuada gestión de los bienes evitando los riesgos que pueden llegar a afectarlos.”

CONCLUSIONES

3- Para el registro y amortización de los bienes de uso público

El tratamiento contable aplicable a los bienes de uso público, se encuentra desarrollado en los numerales 176 a 181 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública- RCP, transcrito en las consideraciones de este pronunciamiento.

2) Normatividad contable pública para el reconocimiento y amortización del software:

Los activos intangibles son aquellos bienes inmateriales que puedan identificarse, controlarse, y de cuya utilización o explotación puedan obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, entre estos activos se contemplan el software, cuyos aspectos procedimentales están desarrollados en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, Capítulo VI del Título I, que señala el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, del mismo marco normativo.

Bajo ese contexto normativo, el software adquirido se registra como activo, si y solo si cumplen con características para el reconocimiento como intangible mencionadas en el párrafo inmediatamente anterior. Con relación a la amortización, el período de amortización de los activos intangibles la define la entidad contable pública. Tratándose de intangibles con vidas útiles finitas, el periodo se define de cara al lapso durante el cual se espera percibir los beneficios económicos o el potencial de servicios derivados del mismo. En tanto, los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

3) Custodia, responsabilidad frente al uso, proceso de bajas, traslado y administración de los bienes de uso público, y del software.

Sobre este punto es necesario precisar que de conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas la interpretación de las normas contables expedidas por este organismo regulador, razón por la cual se escapa de su competencia pronunciarse sobre los asuntos de índole administrativa.

CONCEPTO No. 20172000042381 DEL 18-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público, históricos y culturales
	SUBTEMAS	Aclaración de concepto emitido para el Municipio de Envigado con relación con el reconocimiento de las Vías construidas por el Municipio territoriales con recursos transferidos por INVIAS.

Doctor
ARIEL VEGA ORDOÑEZ
Coordinador Grupo Contabilidad
Instituto Nacional de Vías- INVIAS
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550002860, del 15 de mayo de 2017, mediante la cual se refiere al concepto N° 20172300026201 emitido para el Municipio de Envigado, y solicita aclaraciones, en los siguientes términos

“1.-El concepto se aplicará para todos los Convenios Interadministrativos que suscriba el Instituto Nacional de Vías con las demás entidades Contables Publicas, o solamente a este convenio con el Municipio de Envigado?.

2.-No se menciona en el concepto que las obras que se ejecuten por medio de Convenios Interadministrativos, en Vías a cargo del INVIAS, se registren en las cuentas 1705 y/o 1710. Lo anterior teniendo en cuenta que en las consideraciones se refiere explícitamente al convenio No. 3184 suscrito entre el INVIAS y el Municipio de Envigado.

Igualmente, en la conclusión menciona “De acuerdo con las características de los convenios suscritos entre las dos entidades...”

Finalmente, es pertinente aclarar que en la actualidad en el INVIAS los registros contables de los desembolsos en cumplimiento de Convenios Interadministrativos 2014 000034841 del 16 de diciembre de 2014.

Sobre este último punto el solicitante aclaró mediante correo electrónico:

“El tema hace referencia a que, en algunos Contratos Interadministrativos con entidades territoriales, existen compromisos de efectuar obras en carretas o vías que están a cargo del INVIAS, y en esos casos las inversiones se han venido registrando en las cuentas del grupo 17.”

A continuación se resuelven sus inquietudes:

CONSIDERACIONES

Conclusiones del concepto N° 20172300026201 dirigido al municipio de Envigado

“De acuerdo con las características de los convenios suscritos entre las dos entidades, el INVIAS transfiere la titularidad de los recursos y el Municipio adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla con algunos requisitos como es la obligación de invertirlos específicamente en el proyecto para el mejoramiento de vías, es decir condiciones específicas para su utilización, así como el reintegro de los dineros que no sean ejecutados. Por esta razón el procedimiento contable que deben aplicar las dos entidades corresponde al registro de transferencias condicionadas, así:

En el INVIAS, con el acto administrativo que ordena el traslado de los mismos, registrará un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, se debita la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditan la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Municipio como entidad receptora, con base en el acto administrativo de asignación de recursos, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CREDITOS DIFERIDOS.

Para el recaudo de los recursos, reconoce un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos, INVIAS reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, mediante un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Alternamente reconoce las obras realizadas, debitando la respectiva subcuenta, de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, o 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, según el alcance de las obras y si implican la construcción, mejoramiento o rehabilitación de las vías y en caso de que la inversión corresponda a la ejecución de obras de mantenimiento y conservación reconoce un débito

en la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES, y en ambos casos la contrapartida corresponde a un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, efectuando el reconocimiento de las respectivas retenciones y descuentos que se deriven de la transacción. Esta cuenta deberá afectarse al momento de cancelar este pasivo.

En el evento en que el Municipio deba reintegrar los recursos no ejecutados al INVIAS, debitará la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En tanto que el INVIAS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.”

Conclusiones del concepto N° 20142000034841, dirigido al INVIAS

“1. CONVENIOS INTERADMINISTRATIVOS CELEBRADOS PARA LA INVERSIÓN EN LA RED VIAL Y RECONOCIMIENTO DEL APOORTE EFECTUADO POR LAS ENTIDADES TERRITORIALES EN LAS REDES VIALES A CARGO DEL INVIAS

Los recursos entregados por el INVIAS mediante la celebración de convenios interadministrativos con las entidades territoriales para realizar inversiones en las redes viales nacionales y departamentales corresponden a recursos entregados y recibidos en administración siempre que como se evidencia en los convenios citados en las consideraciones de esta consulta, la entidad que recibe los recursos que para estos casos son las entidades territoriales no adquieran la titularidad de los recursos y se encuentren obligadas a efectuar la devolución de éstos en caso de no ejecutarlos en su totalidad o de no cumplir con la destinación de los mismos, y cuando sea convenido, reintegrar al INVIAS los rendimientos financieros generados por dichos recursos. Para lo cual se debe aplicar el tratamiento contable que se indica a continuación: (Subrayado fuera de texto)

a. Entrega y legalización de los recursos en el INVÍAS.

Al entregar los recursos, INVIAS reconoce un debito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la que corresponda si amerita un tratamiento especial en el SIIF.

Con los informes de ejecución en vías nacionales presentados por la entidad territorial, INVIAS por ser la entidad que tiene a cargo la red vial nacional, debita la respectiva subcuenta, de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN o la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, según el alcance de las obras y si implican la construcción, mejoramiento o rehabilitación de las vías, en caso de que la inversión corresponda a la ejecución de obras de mantenimiento y conservación, debita la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES; y en ambos casos la contrapartida corresponde a un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, en caso de que las obras realizadas en la red vial nacional se ejecuten con aportes tanto del INVIAS como de la entidad territorial como cofinanciadora, en la contabilidad del INVIAS se reconoce un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, o 1710-BIENES DE USO PÚBLICO ENSERVICIO según corresponda, por el valor total de la vía; y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor imputable a los aportes del INVIAS, y adicionalmente un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo depende de lo establecido en las cláusulas pactadas en el acuerdo, por lo tanto se deben tener en cuenta aspectos tales como el alcance del mismo, la esencia económica subyacente, objeto del acuerdo contractual, entidad responsable de la ejecución, naturaleza y monto de recursos aportados, derechos y obligaciones de las partes intervinientes, si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración, control o titularidad de los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en cumplimiento del mismo.

En consecuencia, los conceptos emitidos para el municipio de Envigado y para INVIAS fueron resueltos a la luz de los convenios anexos a las respectivas consultas, así:

El concepto emitido para el Municipio de Envigado, aplica para el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos en los cuales la esencia económica de la operación corresponde a una cesión plena de la titularidad de los recursos, en la que se evidencia que la entidad territorial es la beneficiaria de los mismos y por consiguiente

puede reconocerlos en su situación financiera, en el momento en que cumpla con algunos requisitos como es la obligación de invertirlos específicamente en el proyecto para el mejoramiento de vías, es decir condiciones específicas para su utilización, así como el reintegro de los dineros que no sean ejecutados.

Por esta razón, el procedimiento contable señalado en el concepto N° 20172300026201 establece el registro de transferencias condicionadas en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS por parte del INVIAS por la entrega de los recursos, y para el Municipio, dispone la utilización de la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CREDITOS DIFERIDOS, por la recepción de los recursos.

Así mismo, en relación a la inquietud planteada en el punto 2, el concepto dirigido al municipio de Envigado fue emitido teniendo en cuenta lo dispuesto en el convenio 3184 de 2013 anexo a la consulta, el cual expresa que las obras serán ejecutadas en las vías del municipio de Envigado, situación que permite inferir que las mismas están bajo el control y administración de este Municipio y por lo tanto debe incorporarlas en su contabilidad. Por su parte, el concepto N° 20142000034841 emitido para INVIAS se basó en los convenios suscritos entre INVIAS y entidades territoriales, los cuales estipulan que la inversión se realizará en las redes viales nacionales a cargo de este Instituto, razón por la cual se señaló que estas obras deberán quedar reconocidas en su contabilidad.

Adicionalmente, sobre el particular es preciso tener en cuenta lo señalado por la CGN Radicado CGN N°20172000030941, dirigido Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público DADEP, en relación con el reconocimiento de bienes afectos al uso público, el cual en el numeral 2 de las conclusiones, señala lo siguiente:

“2. Procedimiento contable en cumplimiento de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente: El Régimen de Contabilidad Pública precedente señala que los bienes de uso público son aquellos de dominio de la entidad contable pública, haciendo referencia al derecho real en virtud del cual tales bienes se encuentran sometidos a la voluntad y a la acción de una entidad pública que actúa en representación de la colectividad, quien finalmente es la que ostenta el derecho a servirse de ellos, a usarlos y gozarlos según su voluntad.” Se anexa copia por tener relación con el caso consultado.

CONCEPTO No. 20172000047651 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público e histórico y culturales Otros Activos
	SUBTEMAS	Avalúo bóveda de estampillas reconocidas en Bienes de Arte y Cultura – Elementos de Museo

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes históricos y culturales
	SUBTEMAS	Avalúo bóveda de estampillas reconocidas en Bienes de Arte y Cultura – Elementos de Museo

Doctora

ANGELA BURZA NARANJO

Contador - Contratista

Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003192-2, del día 13 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto sobre hallazgo dejado por parte de la Contraloría General de la República en referencia a valor incierto del rubro correspondiente a la bóveda de estampillas recibidas de la extinta ADPOSTAL y reconocida en la cuenta 196005001 Bienes de Arte y Cultura – Elementos de Museo, por valor certificado por parte del Jefe de Contabilidad y Presupuesto al 31/08/2006. Para lo cual surge la siguiente pregunta:

¿“Se debe realizar Avalúo para esta bóveda teniendo en cuenta que para la vigencia 2018 ya no es obligatorio por el nuevo marco de las Normas NICSP”?

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

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica de Contabilidad Pública relativa a Bienes de uso público e históricos y culturales, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública, establece lo siguiente:

“9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

178. El costo de los bienes históricos y culturales recibidos en donación o en cumplimiento de cláusulas contractuales, corresponderá al valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

(...)

180. El reconocimiento de los bienes de uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, la Norma Técnica de Contabilidad Pública relativa a Otros activos, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“9.1.1.8 Otros activos

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

(...)

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Para ello el Catalogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública incluye las cuentas en las cuales se debe realizar el reconocimiento de estas partidas, a saber:

“1715 – BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública.

(...)

1960 – BIENES DE ARTE Y CULTURA**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que presten el servicio de biblioteca.

(...)

3125 – PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporados durante el periodo contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad de gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado siempre que constituyan formación bruta de capital.

(...)

5808 – OTROS GASTOS ORDINARIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno incluido en el Marco Normativo de la Resolución 533 de 2015 establece:

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

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten

transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

Adicionalmente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señalan:

“12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
- c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) puede ser difícil estimar su vida útil.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.

Los bienes históricos y culturales se reconocerán, de manera individual; no obstante, cuando sea impracticable la individualización, se podrán agrupar con otros de características similares.

Las restauraciones periódicas de un bien histórico y cultural se reconocerán como mayor valor de este. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes históricos y culturales se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

12.2. Medición Inicial

Los bienes históricos y culturales se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y montaje, los honorarios profesionales, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones establecidas por la administración de la entidad.

(...)

12.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.

(...)

12.4. Baja en cuentas

Un bien histórico y cultural se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se pierde el control del activo o cuando no se espera obtener el potencial de servicio por el cual fue reconocido en esta categoría de activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de un bien histórico y cultural se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la Contaduría General de la Nación, en el numeral 1. Procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, señala:

"1.1.11. Bienes históricos y culturales

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales.

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

- a) Identificar los bienes que han sido declarados mediante acto administrativo como bienes históricos y culturales.
- b) Determinar cuáles de los bienes identificados en el literal a) no cumplen con los criterios para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público.
- c) Clasificar los bienes históricos y culturales identificados en los literales a) y b) por su naturaleza, como monumentos históricos, obras de arte o lugares arqueológicos, entre otros.
- d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación.”

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, la Entidad debe evaluar si efectivamente la clasificación corresponde a un Bien de arte y cultura o si el bien cumple con las condiciones para el reconocimiento como Bienes históricos y culturales, con base en juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de este tipo de activos. De cumplir con estas últimas condiciones, además de efectuar la reclasificación pertinente, se debe asegurar que éste cuente con una medición fiable que se pueda usar como costo histórico para su reconocimiento inicial, y de no contar con esta medición se hace necesario efectuar, con carácter de excepción, un avalúo técnico que pueda ser utilizado como costo histórico del bien, en cuyo caso deberá dar de baja los registros actuales e incorporar como costo, el nuevo valor.

En caso de no contar con una medición fiable para el bien se procederá a la baja del activo de la cuenta en que se esté reconociendo y se realizará la revelación cualitativa de este activo en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública precedente y según lo señalado en la Norma Técnica de Bienes de uso público e históricos y culturales, los bienes históricos y culturales se deben reconocer por su costo histórico y no son objeto de actualización, así mismo para los bienes de arte y cultura que señala la Norma Técnica de Otros activos, razón por la cual la bóveda de estampillas, al cumplir con los criterios para tener esta clasificación, no debe ser objeto de actualización. Como consecuencia de ello, el eventual avalúo técnico de carácter excepcional mencionado anteriormente no tiene como propósito el registro de valorizaciones o desvalorizaciones, sino de constituir el valor fiable que debe constituirse como costo, tanto para el reconocimiento actual, como para configurar la base con miras a migrar al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 que entra a regir a partir del 1 de enero de 2018, aplicado en consonancia con el Instructivo N° 02 de 2015.

Si como resultado de la evaluación se ratifica que la bóveda efectivamente debe clasificarse en la subcuenta 196005-Ementos de museo, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, y no se cuenta con una información fiable, se hace necesario efectuar, con carácter de excepción, un avalúo técnico que pueda ser utilizado como costo histórico del bien, en cuyo caso deberá dar de baja los registros actuales e incorporar como costo,

el nuevo valor, tanto para el reconocimiento actual, como para configurar la base con miras a migrar al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 que entra a regir a partir del 1 de enero de 2018, aplicado en consonancia con el Instructivo N° 02 de 2015, independientemente que hacia el futuro este tipo de bienes no serán objeto de registro de actualizaciones.

En ambos casos la incorporación del nuevo costo determinado por avalúo técnico, se registrará en la cuenta de activo que corresponda contra un crédito en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO; en tanto que la diferencia del valor en libro por el descargo de los saldos actuales se hará con cargo a la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20172000063551 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los convenios interadministrativos para la instalación de parques infantiles en el Municipio.

Doctora

GLADIS YANETH CAIPE CASANOVA

Contador C.P.S

Instituto Municipal de Deporte, la Recreación y el Aprovechamiento del Tiempo Libre–
Yumbo (IMDERTY)

Yumbo -Valle de Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500029072, del día 20 de junio de 2017, mediante la cual solicita se indique cómo se debe contabilizar inicialmente la celebración de convenios interadministrativos con entidades, en donde se realiza la compra de unos elementos para ser instalados en algunas zonas del Municipio denominadas “parques infantiles” y si la contabilización la debe realizar IMDERTY o el Municipio de Yumbo, por ser bienes de uso público.

Lo anterior teniendo en cuenta lo siguiente:

“(…) Somos el Instituto Municipal del Deporte y la Recreación de Yumbo – IMDERTY, entidad pública descentralizada, cuyos ingresos provienen de las transferencias que realizan el Municipio y/o Gobernación; nuestra Misión es promover la práctica de la educación física, el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, contribuyendo al desarrollo humano integral y el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes del Municipio de Yumbo. (…)”

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

CONSIDERACIONES

Mediante correo electrónico se adjunta el Convenio Específico Interadministrativo de Cooperación N° 300.33.02.371 de 2014, entre el Instituto Municipal del Deporte y la Recreación de Yumbo “IMDERTY” y el Fondo Mixto para la Promoción del Deporte y la Gestión Social, cuyo objeto es: “AUNAR ESFUERZOS INSTITUCIONALES, ECONÓMICOS, TÉCNICOS Y HUMANOS CON EL FIN DE COOPERAR EN LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO A SU CARGO PARA GARANTIZAR LA REALIZACIÓN Y EJECUCIÓN DE LAS OBRAS, MEJORAMIENTO Y ADECUACIÓN DE INFRAESTRUCTURA PARA LA RECREACIÓN DEL TIEMPO LIBRE EN LA ZONA URBANA Y RURAL DEL MUNICIPIO DE YUMBO”

En cuanto a los aportes de cada parte, la cláusula segunda señaló: “...a) APORTES DEL IMDERTY: El valor del aporte del IMDERTY, es la suma de OCHOCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS MCTE. (\$850.000.000) que corresponde al aporte en obra e interventoría; b) APORTES DEL FONDO MIXTO: El Fondo Mixto aportará al convenio hasta el 1% de los costos operativos quedando monetario, adicionalmente el Fondo Mixto cooperara con el diseño del Manual de Mantenimiento del escenario”

Entre tanto, la cláusula sexta del convenio interadministrativo estableció las obligaciones de cada parte en los siguientes términos: “...1) Del IMDERTY. a) Velar porque el objeto del convenio se cumpla dentro de las estipulaciones técnicas, administrativas, financiera, legales y reglamentarias; b) Exigir los informes de ejecución del convenio; c) Designar el supervisor del convenio, el cual deberá suscribir el acto de inicio del convenio, las actas de recibo final y de liquidación; d) hacer visitas de verificación de las actividades a cargo del convenio al Fondo Mixto para la Promoción del Deporte y la Gestión social; e) Entregar al inicio del Convenio los estudios y licencias que se requieran para su construcción; f) Abrir y mantener activo una cuenta corriente o de ahorros en una entidad financiera debidamente reconocida por la Superintendencia Bancaria para el manejo exclusivo de los recursos correspondientes a sus aportes según los lineamientos establecidos con el

convenio. g) Las demás que considere necesarias para lograr los fines perseguidos con el convenio. 2) EL FONDO MIXTO. A) Cooperar con el Instituto Municipal del Deporte y la Recreación de Yumbo – IMDERTY, en adelantar las contrataciones necesarias para la ejecución de las obras (...) b) Garantizar el buen manejo e inversión de los recursos y aportes al convenio, atendiendo la destinación legal y los procedimientos presupuestales y contables aplicables, buscando su optimización y rendimiento, para tal efecto deberá contar con un cuenta corriente o de ahorros en una entidad financiera debidamente reconocida por la Superintendencia Bancaria, para el manejo exclusivo de los recursos del convenio; c) Utilizar los recursos transferidos exclusivamente en la realización del objetivo contractual para lo cual aportará a los mismo los señalados en este documento en el punto de Valor Estimado del Convenio y Aportes y, de otros recursos de su propio presupuesto, si fuera necesario, con el fin de garantizar la ejecución del objeto del convenio; d) Rendir los informes técnicos, financieros, contables que requiera el Instituto Municipal del Deporte y la Recreación de Yumbo – IMDERTY, de manera periódica y oportuna; e) Presentar un cronograma de actividades de obras de inversión al Instituto Municipal del Deporte y la Recreación de Yumbo – IMDERTY; f) Verificar la existencia de todos los permisos, licencias y/o autorizaciones que se requieran para la ejecución de las obras; g) Garantizar la disponibilidad y existencia permanente del personal, equipos, materiales y los elementos necesarios para la ejecución de las obras,, evitando en todo caso demoras injustificadas en el avance de ejecución de las obras (...)” (Subrayado fuera del texto)

El Convenio establece una indemnidad en su cláusula vigésima segunda, como se indica a continuación: “EL FONDO MIXTO mantendrá indemne a el IMDERTY contra todo reclamo, demanda, acción legal y costos que puedan causarse o surgir por daños o lesiones a personas o bienes ocasionados por el FONDO MIXTO, el contratista o su personal, durante la ejecución del objeto y obligaciones del convenio. En caso de que se formule reclamo, demanda o acción legal contra el IMDERTY por asuntos que según el clausulado del convenio sean de responsabilidad el FONDO MIXTO, se le comunicará lo más pronto posible de ello para que por su cuenta adopte oportunamente las medidas previstas por la ley para mantener indemne a el IMDERTY y adelante los trámites para llega a un arreglo del conflicto...”

El párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) define a los activos así: “(...) Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el

punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.” (Subrayado fuera del texto)

El párrafo 176 del numeral 9.1.1.6 define en los siguientes términos a los Bienes de uso público e históricos y culturales: “Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, describe la cuenta 1424 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en los siguientes términos:

“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

En ese sentido, siendo IMDERTY la entidad que suscribió el Convenio Específico Interadministrativo de Cooperación N° 300.33.02.371 de 2014 con el Fondo Mixto para la Promoción del Deporte y la Gestión Social, para la instalación de los elementos de los parques infantiles en el Municipio, debió efectuar los registros contables correspondientes, atendiendo a las estipulaciones acordadas, que entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del

mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad titular de los recursos ejecutados, entidad que gestiona los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, se pueden identificar las siguientes situaciones:

a) Entrega los recursos mediante una relación de agencia, mediante la cual la entidad cedente o principal (IMDERTY) posee el derecho pleno sobre los recursos entregados y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal de IMDERTY. La entidad ejecutora no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del IMDERTY.

En razón de lo anterior, los recursos en efectivo que administró la entidad ejecutora a nombre de IMDERTY, debieron ser reconocidos debitando la subcuenta 142402 – En administración, de la cuenta 1424 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En cuanto a los rendimientos financieros que se originaron en estos depósitos debieron aumentar la subcuenta 142402 – En administración, de la cuenta 1424 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con los Informes de ejecución, donde se reportaron los pagos efectivos derivados de la ejecución del convenio con el fin de que el IMDERTY realizará el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos en desarrollo del convenio, éste debió proceder a incorporar el avance de los proyectos, debitando en la subcuenta y cuenta respectiva a la modalidad que corresponda del manejo de los recursos, los elementos como bienes de uso público en construcción de la cuenta 1705 – BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, si fueron destinados para el uso y goce de los habitantes, o si correspondía a la ejecución de obras de mantenimiento y conservación, debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 5211 – GENERALE; y en ambos casos acreditar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1424 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El reconocimiento de los bienes de uso público en servicio, una vez finalizada la construcción o instalación de la infraestructura para la recreación del tiempo libre en la zona urbana y rural del municipio de Yumbo, lo debió efectuar la entidad contable pública

titular del derecho de dominio de los bienes y quien es la encargada de administrarlos para ser destinados al uso y goce de los habitantes del Municipio. Por lo tanto, corresponde al IMDERTY y al Municipio de Yumbo realiza el análisis respectivo para determinar cuál de las dos entidades es la responsable de su gestión y tenía en su momento el derecho de dominio sobre estos.

b) Ejecución de recursos en donde la entidad ejecutora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación un monto fijado como valor del contrato. La construcción o instalación de la infraestructura para la recreación del tiempo libre en la zona urbana y rural del municipio de Yumbo, como bienes de uso público, que desarrolle la entidad ejecutora se entregan al IMDERTY, o si los entrega a la comunidad, lo hace en nombre del IMDERTY.

En ese sentido, los pagos del proyecto debieron tener un tratamiento de pagos anticipados, registrando un débito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS y acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con los Informes de ejecución, donde se reportaron los pagos efectivos derivados de la ejecución del convenio con el fin de que el IMDERTY realizara el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos en desarrollo del convenio, éste debió proceder a incorporar el avance de los proyectos, mediante un registro débito en los auxiliares que requiera y en la subcuenta que corresponda con la naturaleza de la transacción objeto de los pagos del informe, reconociendo los elementos como bienes de uso público en construcción de la cuenta 1705 – BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, si fueron destinados para el uso y goce de los habitantes, o si correspondía a la ejecución de obras de mantenimiento y conservación, debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 5211 – GENERALE, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Igualmente, se debió determinar si IMDERTY tenía que reconocer en su información contable la infraestructura para la recreación del tiempo libre en la zona urbana y rural del Municipio de Yumbo como bienes de uso público en servicio si, en consideración con el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el derecho de dominio sobre estos y su administración estaba a cargo de IMDERTY, o si por el contrario, era el Municipio de Yumbo la titular de dichos bienes.

CONCEPTO No. 20172000064061 DEL 10-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales Amortización acumulada de bienes de uso público (CR) Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (DB) Activos retirados
	SUBTEMAS	Retiro de la contabilidad de los Bienes de uso público Competencia de la CGN para dar viabilidad al retiro de bienes de la contabilidad de la entidad

Doctor

ARIEL VEGA ORDOÑEZ

Coordinador Grupo de Contabilidad

Instituto Nacional De Vías

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004089-2 del 8 de Septiembre de 2017, mediante la cual solicita concepto sobre la viabilidad de retirar los bienes de uso público y qué documentos se requerirían para efectuar el retiro de los libros contables.

Sobre el particular la entidad señala que deben ser retirados de sus sitios de disposición y/o dados de baja por cumplimiento de su vida útil, ser ociosos y no encontrarse prestando un servicio público conforme su vocación y naturaleza.

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública en el numeral 9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales, párrafos 176, 177 y 181 señalan:

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, (...)

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. (...)

181. Los bienes de uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio.

Por su parte el CGC del RCP describe las cuentas 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) como:

“1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR): Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de uso público que no están concesionados, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento.

La contrapartida corresponde a las subcuentas 312806-Amortización de Bienes de Uso Público y 327005-Amortización de Bienes de Uso Público.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1. El valor de la amortización acumulada de los bienes entregados o trasladados a otros entes públicos. 2. El valor de la amortización de los bienes retirados del servicio por deterioro, destrucción u otras causas.

SE ACREDITA CON: 1. El valor de la amortización calculada periódicamente.”

“3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) Representa el valor de las estimaciones de carácter económico, en que incurre la entidad contable pública, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del Gobierno General, excepto cuando las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1685-Depreciación Acumulada (Cr), 1686-Amortización Acumulada (Cr), 1695-Provisiones para Protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr), 1785-Amortización Acumulada de Bienes de Uso Público (Cr), 1825-Agotamiento Acumulado de Recursos Naturales No renovables en Explotación (Cr), 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena, 1925-Amortización Acumulada de Bienes Entregados a Terceros (Cr) y 1935-Provisión Bienes recibidos en Dación de Pago (Cr).

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1. El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable. (...)

SE ACREDITA CON: 1. El valor reclasificado al inicio del período contable de las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones a la cuenta 3105-Capital Fiscal. 2. El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó.”

Además, la Norma Técnica relativa a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, del RCP, respecto de los soportes de contabilidad señala: “337.Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.”

De acuerdo con la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación - CGN, en relación con los procedimientos administrativos, emitió la Resolución N° 357 de 2008, relacionada con el Procedimiento de control interno contable y el Reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en donde los numerales 3.2, 3.4, 3.6, 3.7 y 3.8, disponen lo concerniente a la estructuración de manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, la individualización de bienes, la actualización de los valores, soportes documentales y conciliación de la información, respectivamente, así como las políticas referentes al manejo de los inventarios de bienes, asignación de responsabilidades, que deben ser fijadas y aprobadas por los órganos de decisión de la misma entidad para garantizar una adecuada gestión de los bienes evitando los riesgos que pueden llegar a afectarlos.

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anteriores nos permitimos señalar:

La normatividad contable pública dispone que los bienes destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social son bienes de uso público, que deben reconocerse por el costo histórico, no son objeto de actualización y cuando no están comprendidos en un contrato de concesión, son objeto de amortización la cual se registra afectando directamente el patrimonio, para lo cual debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR).

Si la entidad de acuerdo con las políticas definidas determina que debe retirar de la contabilidad un bien totalmente amortizado, debitará la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y acreditará la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.

Por otra parte, si el bien que pretende retirar del servicio no está amortizado en su totalidad, debitará la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR), acreditará la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y la diferencia se reconocerá como un gasto debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Es del caso señalar que si el retiro del bien obedece a que por sus condiciones ya no prestan servicio, una vez descargado el activo se registrará para efectos de control en la subcuenta 831532-Bienes de uso público, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS

Ahora bien, corresponde a la entidad evaluar la viabilidad de retirar de su contabilidad los bienes que por su uso ya no prestan servicio alguno, esto en atención a lo dispuesto en el procedimiento de evaluación del control interno contable en donde señala que la entidad deberá definir las políticas, los procedimientos, en este caso para la administración y gestión de activos fijos, así como especificar los soportes contables indispensables para sustentar los correspondientes registros contables.

CONCEPTO No. 20172000103151 DEL 15-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Registro de la Red de Semaforos

Señor

WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO

Profesional Universitario

Dirección Financiera y Contable

Alcaldía de Envigado

Bello - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500045842, del 12 de octubre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“Cuál es la contabilización correcta de los semáforos adquiridos por la administración municipal para el control del tráfico vehicular al interior del ente territorial?”

CONSIDERACIONES

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

17 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

DESCRIPCIÓN:

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, que están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, los cuales son de dominio de la entidad contable pública. También incluye los bienes formados o adquiridos en virtud de la ejecución de contratos de concesión.

1710 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1705-Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción, 1720-Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales Entregados a Terceros, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

SE DEBITA CON:

4. El valor de las construcciones recibidas total o parcialmente.
5. El valor de la rehabilitación o mejoramiento.
6. El valor de los bienes de uso público adquiridos a cualquier título.

SE ACREDITA CON:

7. El valor que corresponda a la pérdida que por determinación técnica se origina en fenómenos naturales, caso fortuito, fuerza mayor u otras causas.
8. El valor de los bienes que se entreguen o trasladen a otros entes públicos.

La Ley 9 DE 1989 por la cual se dictan normas sobre planes de desarrollo municipal, compraventa y expropiación de bienes y se dictan otras disposiciones en el capítulo II que trata del Espacio Público en su artículo 5, establece:

“Entiéndase por espacio público el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas que trascienden, por tanto, los límites de los intereses individuales de los habitantes.

Así, constituyen el espacio público de la ciudad las áreas requeridas para la circulación, tanto peatonal como vehicular, las áreas para la recreación pública, activa o pasiva, para la seguridad y tranquilidad ciudadana, las franjas de retiro de las edificaciones sobre las vías, fuentes de agua, parques, plazas, zonas verdes y similares, las necesarias para la instalación y mantenimiento de los servicios públicos básicos, para la instalación y uso de los elementos constitutivos del amueblamiento urbano en todas sus expresiones, para la preservación de las obras de interés público y de los elementos históricos, culturales, religiosos, recreativos y artísticos, para la conservación y preservación del paisaje y los elementos naturales del entorno de la ciudad, los necesarios para la preservación y conservación de las playas marinas y fluviales, los terrenos de bajamar, así como de sus elementos vegetativos, arenas y corales y, en general, por todas las zonas existentes o debidamente proyectadas en las que el interés colectivo sea manifiesto y conveniente y que constituyan, por consiguiente, zonas para el uso o el disfrute colectivo. Adicionado un párrafo Artículo 17 Ley 388 de 1997 Sobre incorporación de áreas públicas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los bienes de uso público comprende los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio municipal orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución y son de dominio del ente municipal. Esta clase de propiedad forma parte del concepto genérico de espacio público protegido constitucionalmente por el artículo 82 y definido por el artículo 5° de la Ley 9 de 1989.

El espacio público lo conforman los bienes inmuebles públicos y privados que se interrelacionan para satisfacer el interés general, y comprende elementos naturales y arquitectónicos destinados, por naturaleza, uso o afectación, a la satisfacción de necesidades colectivas urbanas y rurales del municipio, que trascienden los intereses individuales de los habitantes. Se clasifica en este grupo conceptos como la red vial, los puentes, las plazas públicas, los parques recreacionales, los parques lineales, monumentos, museos y retiros de quebradas; como otros Bienes de uso público se reconocen principalmente algunas zonas verdes remanentes de vías y parques.

Los recursos destinados por el Municipio para señalización vial, incluidos los semáforos, se deberán reconocer como mayor valor de las vías si son instaladas en el proceso de construcción de la vía o con posterioridad a ella para lo cual efectuará un débito en la cuenta 171001-Red Carretera de la cuenta, de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO.

CONCEPTO No. 20172000105971 DEL 24-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los terrenos y edificaciones donde funcionan centros docentes, escuelas, casas, parqueaderos, oficinas, casetas, campamentos e instalaciones deportivas construidas sobre bienes de uso público.
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los terrenos y edificaciones donde

		funcionan centros docentes, escuelas, casas, parqueaderos, oficinas, casetas, campamentos e instalaciones deportivas construidas sobre bienes de uso público.
--	--	---

Coronel
GENES LARRY VELAZCO VELAZCO
Director de Contabilidad
Municipio de Santiago de Cali
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047242, del 27 de octubre de 2017, donde solicita un pronunciamientos sobre los criterios para el reconocimiento contable de terrenos y edificaciones, tales como centros docentes, escuelas, casas, parqueaderos, oficinas, casetas, campamentos e instalaciones deportivas construidas sobre predios declaradas bienes de uso público:

CONSIDERACIONES

En la doctrina contable emitida en desarrollo del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el concepto N° 20122000039491 del 6 de diciembre de 2012, dirigido a la doctora Luz Marina Jaiquel Rodríguez, Jefe Grupo de Administración de Inmuebles de la Aeronáutica Civil, la CGN señaló:

“Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los bienes de uso público comprenden los administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social.

Tratándose de un mismo inmueble que tiene una destinación principal que responde a las características propias de los bienes de uso público, y alternamente está destinado en menor proporción a actividades comerciales, su reconocimiento contable debe efectuarse atendiendo a la actividad más relevante.

Ahora bien, si administrativamente se decide e implementa una segregación que permita identificar unidades principales o independientes, cada una con destinación específica, es viable que aquella(s) unidad(es) que cumplan con las características de uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, se reconozcan en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES, y aquella(s) unidad(es) que se destinen a generar ingresos por

arrendamientos, se deben reconocer en la cuenta 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.” (Subrayados fuera de texto)

En el Marco conceptual anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, señala:

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

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

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

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

El citado Marco normativo contable, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 11.1 señala lo siguiente:

“11.1 Reconocimiento

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

11.4 Reclasificaciones

24. Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de

activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría. ”
(Subrayado fuera de texto)

Del mismo modo, los criterios para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo se establecen en el numeral 10 de las normas antes citadas y, en el numeral 10.1, párrafo 1, establece, se dispone lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

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

Ahora bien, en el Instructivo 002 de 2015, donde la CGN se señala las directrices para la transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 1.1.9, con respecto de los saldos iniciales de los bienes de uso público, la CGN dispone lo siguiente:

“(…) Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Entregados en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, Bienes de Arte y Cultura, y Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

El citado Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.1.10, con respecto de los saldos iniciales de los bienes de uso público, dispone lo siguiente:

“(…) Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales; no obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en las cuentas Bienes Recibidos en Custodia y Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de

determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como bienes de uso público.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. En aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente

Los bienes de uso público comprenden los administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social. Por tanto, tratándose de bienes que en la actualidad responden a las características propias de los bienes de uso público definidas en el Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente, que alternamente se destina una proporción no material para la prestación de servicios a cargo del Municipio, su reconocimiento contable debe efectuarse atendiendo la actividad más relevante.

Ahora bien, si se trata de construcciones sobre bienes de uso público donde funcionan centros educativos, centros de salud, centros de servicios, edificios administrativos, campamentos e instalaciones deportivas, entre otros, destinados al cumplimiento de actividades de producción lo de prestación de los servicios administrativos a cargo del Municipio, tanto el terreno como la edificación, se deben reconocer en la cuenta que corresponda a su naturaleza del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por cuanto no están dispuestos para el uso, goce o disfrute de la ciudadanía, sin restricción alguna.

2. Bajo el Marco conceptual contable para entidades de gobierno – Resolución N° 533 de 2015 y Marco Normativo entidades de gobierno – Resolución N° 484 de 2017.

De conformidad con lo señalado en el Instructivo N° 002 de 2015, para efectos de la transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno en lo que hace referencia a las propiedades, planta y equipo, se debe tener en cuenta que a 31 de diciembre de 2017 estas partidas, bajo el Marco normativo precedente, pueden encontrarse clasificadas en el grupo Bienes de Uso Público e Históricas y Culturales.

Igualmente, en atención a lo señalado en el numeral 11.4, párrafo 24 de las norma sobre propiedades, planta y equipo que deben atender las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, cuando se determine el cambio de utilización de un bien de uso público y se configuren los elementos para ser reconocidos en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a las entidades aplicar el juicio profesional para determinar si existen predios declarados jurídicamente como bienes de uso público, empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, caso en el que deberán reconocerse en la cuenta que corresponda a su naturaleza del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por cuanto no están dispuestos exclusivamente al uso, goce o disfrute por parte de la ciudadanía, para lo cual se requiere de su individualización. Si ello no es posible, el bien se continuará revelando en la cuenta correspondiente a los Bienes de uso público y alternamente se deberá dejar constancia de tal situación en las notas a los estados financieros.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000281 del 05-01-2017

20172000000291 del 05-01-2017

20172000013261 del 03-03-2017

20172000056621 del 11-09-2017

20172000106331 del 29-11-2017

1.8. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.9. OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20172000000281 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cargos diferidos Bienes de uso público e históricos y culturales en construcción Bienes de uso público en servicio
	SUBTEMAS	Traslado de recursos contabilizados como cargos diferidos en desarrollo de un contrato para la construcción de un bien de uso público.

Doctora

CRISTINA ROJAS PINILLA

Profesional especializado contabilidad

Dirección Administrativa y Financiera

Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca - CAR

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-005916-2 del 30 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto relacionado con la reclasificación del saldo de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, en donde se registraron los desembolsos producto de la ejecución del proyecto suscrito en el año 2012 por la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca con la firma FCC Construcciones, para la adecuación hidráulica del Río Bogotá.

Relacionado con la consulta, la entidad anexa comunicación de la Oficina ejecutora de la adecuación hidráulica del Río Bogotá - FIAB, desde donde a solicitud del área contable de la CAR, su Director Operativo entregó la información relacionada con las obras ejecutadas en desarrollo del contrato N° 803 de 2012, en el cual señala: “Dentro de este memorando nuevamente, se aclara que el dique longitudinal es una estructura hidráulica que retiene las aguas de las crecientes del río y por su parte las obras de implementación de paisajismo contemplan el aprovechamiento forestal, la construcción de los senderos, la siembra de los arboles con sus protectores, acondicionadores, mantenimientos y podas, etc., todo ello con el fin de garantizar su supervivencia.”

Así mismo, en memorando dirigido a Contabilidad de la CAR, el Fondo para las inversiones ambientales en la cuenca del río Bogotá, discrimina las obras que se realizaron producto de los trabajos ejecutados en los contratos de obra N° 803 de 2012 y N° 283 de 2012, como son:

- a. Obras de ampliación del cauce y construcción del dique longitudinal con material proveniente de la ampliación del cause.
- b. Obras de implementación parque longitudinal.
- c. Obras de recolocalización de redes eléctricas entregadas a Codensa.
- d. Obras de construcción parque San Nicolás entregado al Municipio de Soacha.

De otra parte, en comunicación posterior aclara que los terrenos en donde se lleva a cabo la obra son propiedad de la CAR o están en trámite de adquisición y el mantenimiento y control posterior en desarrollo de sus funciones estará a cargo de esta misma entidad.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El acuerdo de la Asamblea Corporativa N° 01 de marzo 29 de 1995, "Por el cual se adoptan los estatutos de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca (CAR)", en el capítulo II Objeto, Funciones y Delegación de funciones, artículo 10. Funciones, entre otras señaló: "Las funciones de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca CAR, son las siguientes:

19. Promover y ejecutar obras de irrigación, avenamiento, defensa contra las inundaciones, regulación de cauces y corrientes de agua, y de recuperación de tierras que sean necesarias para la defensa, protección y adecuado manejo de las cuencas hidrográficas del territorio de su jurisdicción, en coordinación con los organismos directores y ejecutores del Sistema Nacional de Adecuación de Tierras, conforme a las disposiciones legales y a las previsiones técnicas correspondientes;

Cuando se trate de obras de riego y avenamiento que de acuerdo con las normas y los reglamentos requieran de Licencia Ambiental, ésta deberá ser expedida por el Ministerio del Medio Ambiente.

20. Ejecutar, administrar, operar y mantener en coordinación con las entidades territoriales, proyectos, programas de desarrollo sostenible y obras de infraestructura cuya realización sea necesaria para la defensa y protección o para la descontaminación o recuperación del medio ambiente y los recursos naturales renovables;"

En relación con la normatividad contable pública, los principios de contabilidad constituyen pautas que dirigen el proceso para la generación de la información contable, de los cuales es pertinente mencionar el de Medición, como, "Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas y cualitativas. (...)." Y el de Devengo o causación, según el cual "los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse (...) cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período."

El párrafo 15 del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señala, "Las normas técnicas de contabilidad pública comprenden el conjunto de parámetros y

criterios que precisan y delimitan el proceso contable, las cuales permiten instrumentalizar la estrategia teórica con el Manual de procedimientos a través del Catálogo General de Cuentas–CGC, los procedimientos e instructivos contables. Este proceso incluye las etapas de reconocimiento y revelación, que atendiendo a normas técnicas, producen información sobre la situación, la actividad y el potencial de servicio o la capacidad para generar flujos de recursos de la entidad contable pública.”

Así mismo, la Norma Técnica relativa a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos económicos, sociales y ambientales, precisa las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, en los siguientes términos:

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

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

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.”

Esta misma normativa al definir las diferentes bases de valuación para el reconocimiento y revelación de los hechos económicos, respecto del Costo histórico señala, “Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública (...), en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...).”

Por su parte, la Norma técnica relativa a los activos en el párrafo 141 Noción, señala: “Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...) También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.”

Y la Norma Técnica relacionada con los Bienes de uso público e históricos y culturales, en los párrafos 176, 179, 181, 182 del Plan General de Contabilidad Pública, dispone:

“176. **Noción.**Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social. (...)

179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes, y en consecuencia modifican el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Por su parte, el mantenimiento o conservación se reconocen como gasto.(...)

181. Los bienes de uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio.

182. Los bienes de uso público se revelan atendiendo su situación en: construcción, servicio y entregados a terceros; atendiendo su naturaleza en: redes de transporte, plazas públicas y parques, entre otros. Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, como: “Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad.”

Así mismo, describe la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO como: “Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad.”

CONCLUSIONES

El Régimen de Contabilidad Pública determina que para la asignación del valor de los bienes, contablemente aplicará, como regla general, el costo histórico constituido por el precio de adquisición del bien más los costos y gastos necesarios para colocar el bien en condiciones de utilización. En tal sentido para el reconocimiento contable de las obras realizadas para la adecuación hidráulica del Río Bogotá, la CAR deberá analizar si estas son indispensables e inherentes a la construcción y desarrollo del proyecto sin las cuales no sería posible adelantarlos, de modo que puedan considerarse como costos del activo formado, que si bien no generará beneficios económicos futuros a la entidad, las obras sí

tienen un potencial de servicio a las comunidades adyacentes de las riberas del Río Bogotá, función a cargo de la CAR.

Como consecuencia de ello, si la entidad determina que las inversiones del proyecto constituye un activo, y al ser bienes destinados para el uso y goce de los habitantes, mientras se realiza la obra se reconocerán como 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN y una vez se encuentren en condiciones de utilización deberán trasladarse a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, momento en el cual iniciará la amortización con base en el costo acumulado debitando la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO, acreditando la subcuenta 327005-Amortización de bienes de uso público de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Db).

Ahora, las obras que no puedan identificarse como indispensables para realizar el proyecto, serán clasificadas como gastos, los cuales acorde con la Norma Técnica respectiva, se reconocerán conforme a los principios de Devengo o causación y medición, para reflejar la situación contable en cada período contable y que en este caso, al no reconocerse en su oportunidad, deberá efectuarse en el período en el cual realizarán los ajustes.

En relación con el parque San Nicolás construido en terrenos del Municipio de Soacha, si llegare a efectuarse la entrega de tales obras al municipio, caso en el cual se registrará un débito en la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y un crédito en la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, por el valor ejecutado.

CONCEPTO No. 20172000013231 DEL 03-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del Sistema de Información para la Reintegración (SIR). Reconocimiento contable de las licencias de software.

Doctor
JUAN CARLOS HERRÁN VÉLEZ

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

953

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Subdirector Financiero
Agencia Colombiana para la Reintegración (ACR)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201750000340-2, del día 31 de enero de 2017, en la cual señala lo siguiente:

La Agencia Colombiana para la Reintegración de Personas y Grupos Alzados en Armas (ACR) formó parte del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) hasta noviembre de 2011, en cuya fecha fue expedido el Decreto N°4138 de 2011, mediante el cual se crea la ACR como Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, autonomía administrativa, financiera, presupuestal y patrimonio propio, con el objeto de gestionar, implementar, coordinar y evaluar de forma articulada con las instancias competentes, los planes, programas y proyectos de la Política de Reintegración, para propender por la paz, la seguridad y la convivencia.

La ACR recibió en el año 2011 el Sistema de Información para la Reintegración (SIR), un aplicativo desarrollado por el DAPRE, el cual es utilizado para registrar y llevar control de la ruta de reintegración de las personas en proceso de Reintegración. La entidad nunca ha registrado como activo los desarrollos efectuados internamente (IN HOUSE), así como el aplicativo SIR, en tanto no tuvo nunca un valor en el balance de apertura, así como tampoco lo tuvo el DAPRE quien lo registró como gasto.

Al respecto se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿El SIR se debe registrar como un activo intangible? De ser así, ¿cuál es el valor a tener en cuenta para su reconocimiento y revelación en la información contable, teniendo en cuenta que el DAPRE nunca lo reconoció como activo intangible?, y ¿cómo se reconoce el costo y la valorización por separado cuando la firma de avalúos suministra un valor global?
2. ¿Las licencias requeridas para el normal funcionamiento del SIR hacen parte del costo del programa? ¿Cada vez que se actualice la licencia debe incorporarse al costo de los activos intangibles?
3. ¿En caso de mantener el concepto que no es sujeto de activar debemos llevar un control en cuentas de orden? ¿Cómo se debe revelar en las Notas a los Estados Financieros?

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

CONSIDERACIONES

Preguntas 1 y 2. Reconocimiento del SIR como activo intangible y tratamiento de licencias:

El Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los define como “...aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable”. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública establece como condición para el reconocimiento contable de las transacciones, hechos u operaciones, “que la magnitud de las partidas puedan ser medidas confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”. (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el Catálogo General de Cuentas (CGC) adoptado mediante la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, señala que la cuenta 1970 – INTANGIBLES “representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios...”, la cual se debita por “el valor de los intangibles desarrollados, formados y adquiridos a cualquier título”. (Subrayado fuera del texto)

A su vez describe la cuenta 3255 – PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, como “el valor de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital”. (Subrayado fuera del texto)

En cuanto a la amortización, el numeral 8 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles establece que “los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan. El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar”. (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 3. Notas a los Estados Contable Básicos

Del numeral 16 al 26 del Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contables Básicos establece los criterios para la elaboración de las Notas a los Estados Contables Básicos, definidos como “parte integral de éstos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos, que presentan dificultad para su medición monetaria y que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. La Agencia Colombiana para la Reintegración de Personas y Grupos Alzados en Armas (ACR) debe evaluar si el Sistema de Información para la Reintegración (SIR), cumple con los criterios de reconocimiento de activos intangibles contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, es decir, que se sea un bien inmaterial o sin apariencia física, que puede ser identificado, controlado, del cual se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y cuya medición monetaria sea fiable.

Si de esta evaluación se desprende que cumple con los criterios para el reconocimiento de un activo intangible, expuestos en el párrafo anterior, la ACR deberá reconocerlo por el valor estimado mediante avalúo técnico que permita determinar su valor razonable o, en ausencia de este, el costo de reposición. Por lo tanto, la entidad deberá registrar dicho valor en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, y como contrapartida la subcuenta 325526 – Derechos, de la cuenta 3255 – PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, sin reconocer por aparte valorizaciones, por cuanto bajo estas circunstancias se configura un valor de entrada y no actualización. Así mismo, debe aplicar lo dispuesto en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles en lo referente a la vida útil, amortización, reconocimiento de ajustes y revelaciones.

En caso de ser vida útil finita, la entidad deberá amortizar el activo durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios; de lo contrario, el activo intangible no se amortizará.

2. Las licencias de softwares son contratos donde el licenciante (autor del su desarrollo o titular de los derechos intelectuales del mismo) le otorga al licenciario un derecho de

uso sobre el programa informático conforme a unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas del contrato, por lo cual, se reconocerán individualmente como activos intangibles, siempre que cumplan con los criterios de reconocimientos contenidos en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles.

Ahora bien, la amortización de una licencia hará parte de otro activo cuando sea usado en el desarrollo de un intangible o en el proceso de transformación para producir u obtener un bien, y terminará su capitalización cuando el activo esté en las condiciones y ubicación previstas por la entidad.

3. De no ser posible la medición monetaria fiable del SIR, la entidad procederá a registrarlos en cuentas de orden y revelar la información en notas, de conformidad con el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Mediante este concepto, se modifica el pronunciamiento efectuado en el concepto distinguido con el número 20097-132330 del 31 de julio de 2009.

CONCEPTO No. 20172000018911 DEL 23-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos Obligaciones laborales y de seguridad social integral Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de pago anticipado por Prestaciones sociales- Vacaciones

Doctora
RUTH N. GARCÍA ESGUERRA
Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca
Profesional Especializado (E)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 201655000381-2, del 3 de febrero de 2017, en la cual manifiesta:

“Agradezco por favor orientación:

En la Universidad se conceden vacaciones anticipadas tanto a personal administrativo como docente en diciembre de 2016.

Cuando se expide el acto administrativo - resolución, en la parte resolutive se expresa que para el caso de retiro antes de completar el año de labor se descontará el valor recibido. (...)

¿Conociendo el monto que aún no se ha causado de vacaciones de algunos funcionarios que las disfrutaron en forma anticipada, y para efectos de no revelar en provisión, podría registrar una cuenta por cobrar a cada empleado, a cambio de tener que ajustar la provisión por la parte proporcional que le hace falta para cumplir el derecho?”

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

Respecto a las vacaciones pagadas por anticipado la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia del 4 de septiembre 1969 expresa:

"Pero esas vacaciones le fueron concedidas por la empresa extralegalmente, porque así lo exigía la organización que se había dado a sí misma, conforme a la cual todo el personal debía salir en vacaciones colectivas en esa época del año. Tal conducta no está prohibida por la ley y nada se opone a que el patrono, con criterio amplio y generoso o por razones de simple conveniencia, supere las previsiones que ella consagra. Pero si se dan vacaciones antes de que haya nacido la obligación de concederlas, no puede exigirse al trabajador que complete el año de servicio que las causa, ni que reintegre el valor recibido si se retira antes; ..." (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la normativa contable, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

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

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

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

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre... (...)

9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos (...)

9.1.2.4 Obligaciones laborales y de seguridad social integral (...)

228. Las obligaciones laborales y de seguridad social integral deben reconocerse por el valor de la obligación a pagar. Por lo menos al final del período contable debe registrarse la materialización de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, por concepto de las prestaciones a que tienen derecho los funcionarios. (...)

9.1.2.6 Pasivos estimados

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

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

De otra parte el Catálogo General de Cuentas contenido en Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

“1905 BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

Representa el valor de los gastos pagados por concepto de la adquisición de bienes y servicios pagados que se recibirán de terceros...

Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos (...)

2715-PROVISION PARA PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos. La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor del traslado de las provisiones a las correspondientes cuentas del pasivo. 2- El valor de las provisiones constituidas cuando no se cumpla el lleno de los requisitos para ser exigible. SE ACREDITA CON: 1- El valor de las provisiones calculadas técnicamente por cada uno de los conceptos.

2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales.

5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con los principios de registro, devengo o causación y período contable, las transacciones, hechos y operaciones se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación con el periodo en el cual deben medirse los resultados de las operaciones.

Bajo la sentencia de la Corte Suprema de Justicia, mencionada en las consideraciones, se configura un pago anticipado, el cual excluye por su misma naturaleza, la posibilidad de registrar provisiones por vacaciones, con respecto a quien se le cancela y disfruta anticipadamente esta prestación social, toda vez que en estas condiciones no existe obligación insoluta.

Como consecuencia de ello, en el momento del pago anticipado, debe registrarse un débito en la subcuenta 190590 – Otros bienes y servicios pagados por anticipado, de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Posteriormente, con el transcurso del tiempo de causación, deberá reconocerse mensualmente la alícuota causada y el registro del respectivo gasto o costo.

Ahora bien, si el trabajador se retira antes de cumplir el año de servicios, el importe no causado debe amortizarse registrando un débito en la subcuenta 580809- Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un crédito en la subcuenta 190590 – Otros bienes y servicios pagados por anticipado, de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

CONCEPTO No. 20172000023451 DEL 18-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Reserva financiera actuarial
	SUBTEMAS	Reconocimiento desahorro de recursos entregados al Fonpet por las entidades territoriales

Doctora
SUSANA ROCIO TEJADA
Contadora
Municipio de la Unión Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el Nº 2017-550-001483-2 del 17 de Marzo de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer los retiros del Fonpet, específicamente cuando ya se ha realizado el cubrimiento del 125%.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 549 de 1999, “Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional.”, señaló en el artículo 3o., “Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet. Para efectos de administrar los recursos que se destinan a garantizar el pago de los pasivos pensionales en los términos de esta ley, créase el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, como un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales y administrar los recursos a través de los patrimonios autónomos que se constituyan exclusivamente en las administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas o públicas, en sociedades fiduciarias privadas o públicas o en compañías de seguros de vida privadas o públicas que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los regímenes pensionales excepcionados del Sistema por ley...

En dicho Fondo cada una de las entidades territoriales poseerá una cuenta destinada al pago de sus pasivos pensionales. Los valores registrados en las cuentas pertenecerán a las entidades territoriales y serán complementarios de los recursos que destinen las entidades territoriales a la creación de Fondos de Pensiones Territoriales y Patrimonios Autónomos destinados a garantizar pasivos pensionales de conformidad con las normas vigentes. (...)

ARTÍCULO 6o. Retiro de recursos del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, no se podrán retirar recursos de la cuenta de cada entidad territorial en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales hasta tanto sumado el monto acumulado en la cuenta territorial en el Fondo Nacional de Pasivos de las Entidades Territoriales con los recursos que tengan en sus Fondos Territoriales de Pensiones o en sus Patrimonios Autónomos o en las reservas legalmente constituidas por las entidades descentralizadas o demás entidades del nivel territorial, se haya cubierto el cien por ciento (100%) del pasivo pensional, de conformidad con el respectivo cálculo actuarial...

Así mismo, cuando los pasivos pensionales, de una entidad estén cubiertos, los recursos a que se refiere el artículo 2o. de esta ley que se causen a partir de dicha fecha podrán ser destinados por la entidad titular de los mismos a los fines que correspondan de acuerdo con las leyes que regulan la destinación de cada uno de estos recursos. En todo caso, si el

pasivo deja de estar adecuadamente cubierto deberán destinarse los recursos nuevamente a la financiación de la cuenta de la entidad en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Públicas Territoriales. Los recursos nacionales a que se refiere la ley, se distribuirán entre las cuentas de las entidades que no tengan cubierto todo su pasivo...”

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos atender su solicitud, indicando que la entidad territorial debe reconocer las transferencias recibidas del Sistema General de Participaciones mediante un débito en las subcuentas 141315/141316/141317 según corresponda, así como el descuento de Ley con destino al Fonpet, en la subcuenta 141318-Sistema General de Participaciones-Participación para pensiones-Fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito a las subcuentas 440817/440818/440819 y 440820-Participación para pensiones - Fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Al recibir los recursos, la entidad territorial debitará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA por el efectivo recibido y el valor descontado con destino al Fonpet se registrará en la subcuenta 190102 Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, con crédito a la subcuenta 141318-Sistema General de Participaciones-Participación para pensiones-Fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En general, los dineros que ingresen al Fonpet para hacer parte de los recursos destinados al pago del pasivo pensional de la entidad territorial, deberán registrarse en la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Si cumplidas las condiciones establecidas por la regulación pertinente, se produce un desahorro, se procederá a registrar un débito en la subcuenta y cuenta afectada con el ingreso del recurso y se acreditará la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

CONCEPTO No. 20172000025561 DEL 04-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Medición inicial de los activos intangibles desarrollados. Diferencia entre vida útil indefinida y vida útil infinita.

Doctor

FERNANDO BONILLA CARVAJAL

Auditor

Contraloría General de la República (CGR)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001312-2, del día 13 de abril de 2017, mediante la cual solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿El Servicio Geológico Colombiano (SGC) puede seguir registrando activos intangibles desarrollados con valores estimados, los cuales son determinados a partir de una fórmula matemática mediante la estandarización de subprocesos para posteriormente llevar dichos valores como parte del costo del activo intangible?
2. ¿Es correcto afirmar que la vida útil indefinida es sinónimo de vida útil infinita?

Para la CGR no es clara la posición del SGC, dado que todo dato producido por esta entidad se considera información científica y por lo tanto, se ha reconocido como activo intangible al considerar que la información tiene un “Potencial de Servicios” para la entidad, lo cual ha llevado a que se convierta en una fábrica de intangibles, al no contar con una política contable clara que permita establecer si realmente cumplen con los criterios de reconocimiento de activos intangibles. Para la CGR constituyen datos que cumplen una función de consulta, más no generan ingresos, reducen costos, ni están debidamente inventariados.

Unido a lo anterior y como consecuencia de establecer una vida útil indefinida, el valor de los activos intangibles se ha incrementado significativamente, pues el importe registrado en dicha cuenta es mayor a los recursos recibidos por la entidad para destinarlos en inversiones, lo cual no es coherente.

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

CONSIDERACIONES

El principio de Prudencia contenido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública establece que “cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos”.

El Capítulo VI del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente define en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles como activos intangibles los “... bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable”.

Un activo puede identificarse cuando “es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones”. (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable en mención presenta tres tipos de activos intangibles, entre los cuales se encuentran los activos intangibles desarrollados, caracterizados porque la entidad debe identificar las fases de investigación y la fase de desarrollo. De acuerdo al Procedimiento, la fase de investigación “comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad contable pública con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos” (subrayado fuera del texto), y la fase de desarrollo “consiste en la aplicación de los resultados de la investigación, o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el numeral 6 del Procedimiento establece que los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo se reconocen como costos del activo intangible, siempre y cuando cumplan las condiciones para ser reconocidos como tales, para lo cual se debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible.

En cuanto a la vida útil de los activos intangibles, el numeral 7 del Procedimiento en mención establece que un activo intangible tiene vida útil indefinida cuando "... no exista un límite previsible al período que se espera que el activo genere beneficios económicos futuros", mientras que se establece una vida útil finita "... cuando puede estimarse el período durante el cual la entidad contable pública recibirá beneficios económicos o un potencial de servicios".

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1. Medición inicial de los activos intangibles desarrollados

La entidad reconocerá activos intangibles en su información contable, siempre que cumplan los criterios de reconocimientos contenidos en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, es decir, que sean bienes inmateriales o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Ahora bien, para determinar si hay lugar al reconocimiento de activos intangibles desarrollados, la entidad debe, además de analizar si cumplen con los criterios de reconocimiento antes mencionados, identificar y separar claramente los desembolsos de la fase de investigación con los desembolsos de la fase de desarrollo del proyecto. La primera fase trata del estudio original y planificado para la obtención de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, mientras que la segunda corresponde a la aplicación de dichos conocimientos en un plan o diseño en particular con el propósito de obtener materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados de los cuales se espera que, luego de finalizada su producción, se obtenga un activo que genere beneficios económicos futuros o potencial de servicio para la entidad.

La identificación de las fases de investigación y desarrollo responde a la necesidad de incluir como parte del componente del costo del activo intangible desarrollado únicamente aquellos desembolsos de la fase de desarrollo que fueron directamente atribuibles y necesarios para la creación, producción y preparación del activo, de manera que los desembolsos de la fase de investigación se deben reconocer contablemente como gastos. Para tal efecto, es imperativo que la entidad aplique la mejor alternativa de identificación de los costos reales, más no de los costos estimados, que reduzca los riesgos de sobreestimar o subestimar el importe por el cual será reconocido el activo intangible, garantizado así una medición monetaria confiable, tal como lo establece el Procedimiento

Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles y el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública.

De no ser posible la separación fiable de los desembolsos de la fase de investigación con los de la fase de desarrollo, la entidad tendrá que tratarlos en su totalidad como si se hubieran realizado en la fase de investigación, es decir, como gastos en el resultado del periodo y por lo tanto, no podrán hacer parte del costo del activo intangible al no cumplir las condiciones para su reconocimiento como activo.

2. Diferencia entre vida útil indefinida y vida útil infinita.

Entendiendo que la vida útil es el periodo durante el cual la entidad contable pública espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicios de un activo, el término indefinido al que hace referencia el Procedimiento no es sinónimo de infinito, toda vez que un activo intangible tiene vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no es posible determinar o estimar con certeza el tiempo durante el cual espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo o proporcione potencial de servicio para la entidad, razón por la cual no son objeto de amortización, en tanto que una vida útil infinita significaría que el activo estaría generando beneficios económicos o potencial de servicios sin límite alguno de tiempo.

CONCEPTO No. 20172000027991 DEL 19-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para las licencias totalmente amortizadas

Doctor
 LUIS FRANCISCO GOMEZ LIZARAZO
 Coordinador Área Administrativa
 U.A.E. Autoridad Nacional Acuicultura y Pesca (AUNAP)
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002105-2, del día 27 de abril de 2017, mediante la cual solicita se indique el procedimiento para las licencias que se encuentran amortizadas en su totalidad, según la vida útil indicada por el proveedor o el responsable de la oficina de sistemas de la AUNAP, y que no están prestando ningún servicio a la entidad. Actualmente la subcuenta 197007 – Licencias, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES se encuentra con un valor de \$1.890.000 y la subcuenta 197507 – Licencias, de la cuenta 1975 - AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR) por valor de \$1.890.000.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 141 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, define a los activos en los siguientes términos: “(...)...son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal...”. (Subrayado fuera del texto)

En cuanto a los activos intangibles, el numeral 1 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles los define como “...aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable” (Subrayado fuera del texto).

El mismo Procedimiento establece además que “Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Por último, relativo a la vida útil y la amortización de los activos intangibles, los numerales 7 y 8 del Procedimiento en mención señalan lo siguiente:

“7. VIDA ÚTIL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

... la vida útil del activo intangible es finita cuando puede estimarse el período durante el cual la entidad contable pública recibirá beneficios económicos o un potencial de servicios.

8. AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Un activo intangible se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal, de acuerdo al Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles. Por lo anterior, si las licencias referidas en la consulta se encuentran totalmente amortizadas y la entidad no espera obtener más beneficios económicos futuros o un potencial de servicio de estas, procederá a retirarlas de la información contable, debitando la subcuenta 197507 – Licencias, de la cuenta 1975 - AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR) y acreditando la subcuenta 197007 – Licencias, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES.

Para su control se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831590 – Otros activos retirados, de la cuenta 8315 – ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506 – Activos retirados, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20172000031521 DEL 22-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Reserva financiera actuarial
	SUBTEMAS	Reconocimiento de lós descuentos de transferências com destino Al Fonpet

Doctor

ALAIN VALLEJO LÓPEZ

Profesional de Apoyo Área contable

Departamento del Putumayo

Ciudad

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

969

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002267-2 del 8 de Mayo de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer el traslado al Fonpet de recursos por transferencias.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del RCP describe la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, como: “Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas objeto de la reclasificación, o la del ingreso correspondiente.

DINÁMICA

Se debita: (...) 2) El valor neto de los activos destinados al pago del pasivo pensional.”

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, por las transferencias que recibirá, la entidad territorial debe causar la cuenta por cobrar en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, afectando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 44- TRANSFERENCIAS.

Al recibir los recursos, la entidad territorial debitará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA por el efectivo recibido y para registrar el valor descontado con destino al Fonpet debitará la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, con crédito a la cuenta por cobrar ya creada, en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20172000033981 DEL 23-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de un bono de valor constante serie “B”

Doctora
INÉS VILLALOBOS HERNÁNDEZ
Departamento de Gestión Financiera
Universidad del Atlántico
Barranquilla

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500024292, del 16 de mayo de 2017, mediante la cual solicita aclaración con respecto al tratamiento contable de un bono de valor constante serie “B”, emitido por la Nación, en virtud del contrato de concurrencia suscrito entre la Universidad del Atlántico, el Departamento del Atlántico y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el pago del pasivo pensional.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el Ministerio de Educación Nacional emitió un concepto en donde se recomienda “NO aprobar los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2016, por cuanto se vulneró el principio de asociación al registrar los ingresos de concurrencia pensional como ingresos del año 2016, lo que causa que se muestre un excedente por la suma de \$455.935 millones, desvirtuando la realidad financiera de la universidad”.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 131 de la Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, señala la constitución de un fondo para el pago del pasivo pensional, contraído a la fecha en la cual la Ley entró en vigencia, el cual “(...) será financiado por la Nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los (5) últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente ley”.

En cumplimiento de lo anterior, el contrato interadministrativo de concurrencia para el pago del pasivo pensional de la Universidad del Atlántico, en la cláusula segunda de obligaciones a cargo de la Nación, señala: “LA NACIÓN se obliga, de conformidad con el artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios a: 1. Emitir un Bono de Valor Constante serie B, en adelante BVC, a favor de LA UNIVERSIDAD, Fondo para

el pago del Pasivo Pensional, subcuenta primera, dentro del mes calendario siguiente a la suscripción del presente contrato (...)” (Subrayado fuera de texto).

A su vez, la misma cláusula establece: “El valor nominal del bono, actualizado a 30 de junio de 2003, de acuerdo con el cálculo actuarial y sus proyecciones de pagos, establecidos en el Anexo 1 de este contrato, se ha estimado en la suma de \$291.095.433.416. El valor normal de emisión descrito en el literal anterior incluye el monto estimado de las obligaciones pensionales a partir de 01 de julio de 2003. Los valores pendientes de pago que se hayan causado con anterioridad a esta fecha, deberán ser pagados por la NACIÓN bajo la modalidad de Bonos serie A”.

Al respecto, la CGN mediante comunicación radicada con el N° 20162000037011, del 21 de noviembre de 2016, indicó: “se concluye que el Bono de valor constante serie B, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para concurrir al pago del pasivo pensional de la Universidad, se debe registrar con un débito en la subcuenta 190104-Encargos Fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y un crédito en la subcuenta 442801-Para pago de cesantías y/o pensiones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS”.

Se debe agregar que, la información contable de las entidades debe atender lo señalado en el Plan General de Contabilidad Pública, en lo relativo a sus principios como pautas básicas o macro reglas que dirigen el proceso para la generación de información. Entre ellos, es pertinente mencionar el principio de Asociación, el cual establece que: “el reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos”.

CONCLUSIONES

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

La financiación del pasivo pensional de la Universidad del Atlántico, por parte de la Nación y de la entidad territorial, proviene de un mandato legal, que se instrumentaliza a través de la suscripción de un convenio de concurrencia y cuyo objetivo es dar solución integral al pago de las obligaciones pensionales, con independencia de que estas hayan sido causadas. De manera que, el hecho económico que se origina a partir de los recursos provenientes de la concurrencia no tiene costos o gastos asociados y, por lo tanto, no se puede objetar la presentación de estados

financieros acudiendo al principio de Asociación al registrar dichos recursos como ingresos.

Por esta razón, se reitera lo indicado en la comunicación N° 2016200037011, del 21 de noviembre de 2016, al señalar que “el Bono de valor constante serie B, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para concurrir al pago del pasivo pensional de la Universidad, se debe registrar con un débito en la subcuenta 190104-Encargos Fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y un crédito en la subcuenta 442801-Para pago de cesantías y/o pensiones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS”.

CONCEPTO No. 20172000042781 DEL 24-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Registro del pago a la CNSC por los costos del servicio de concursos para proveer cargos y su respectiva amortización

Doctora
CLAUDIA MARCELA BECERRA GARCÉS
Profesional especializado
Corporación Autónoma Regional De Caldas - Corpocaldas
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500028772, del 15 de junio de 2017, en la cual consulta lo siguiente:

“(…) solicito concepto sobre el registro contable a realizar en el momento en que se causa el giro realizado a la Comisión Nacional del Servicio Civil por concepto de proceso de selección por concurso de mérito de carrera administrativa.

Lo anterior, debido a que Corpocaldas realizó el registro atendiendo el concepto N° 20132000025071 del 05-07-13 emitido por la CGN, el cual hace alusión a la cuenta contable 191018 - Concursos y Licitaciones.

Pero en el proceso de conciliación de operaciones recíprocas, el Dr. Héctor Mauricio Gerena de la CNSC me informa que el concepto que ellos están aplicando es el N° 20142000017471 del 25-06-2014, en el cual la consultante hace referencia a la cuenta 190514 Bienes y Servicios.

Dado que se tienen conceptos con cuentas diferentes, que influyen principalmente en el resultados de operaciones recíprocas, agradecería me asesoren sobre cuál es el registro contable correcto y la forma y momento en qué se debe realizar la amortización. (...)”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 30 de la Ley 909 de 2004, establece: *“Los concursos o procesos de selección serán adelantados por la Comisión Nacional del Servicio Civil, a través de contratos o convenios interadministrativos, suscritos con universidades públicas o privadas o instituciones de educación superior acreditadas por ella para tal fin. Los costos que genere la realización de los concursos serán con cargo a los presupuestos de las entidades que requieran la provisión de cargos.”*

(...)

Las entidades que utilicen las listas de elegibles resultado de los concursos adelantados por la Comisión Nacional del Servicio Civil deberán sufragar los costos determinados por la citada Comisión”. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas técnicas relativas a Otros activos, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece:

“9.1.1.8 Otros activos

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

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

“1905 BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el período de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, en cumplimiento de los contratos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor de la recuperación por la terminación anticipada de los compromisos contractuales.

5111 GENERALES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la causación por cada concepto.
- 2- El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable”. (Subrayados fuera del texto)

Asimismo, mediante el concepto CGN N° 20142000017471 del 25 de junio de 2014, dirigido a la doctora Luz Adriana Sanabria Braucin, Profesional Especializada de la Superintendencia de Subsídío Familiar, estableció el reconocimiento contable para la amortización del gasto por concepto del pago efectuado a la Comisión Nacional del Servicio Civil, de la siguiente forma:

“ (...) el valor reconocido por la Superintendencia de Subsidio Familiar en la subcuenta 190514-Bienes y Servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por concepto del valor girado a la Comisión Nacional del Servicio Civil-CNSC para que ésta le preste el servicio de ejecución de la convocatoria pública para proveer las vacantes de personal existentes en la Superintendencia, se debe amortizar en la medida en que la CNSC le preste el servicio, según acuerdo entre las partes, para lo cual debita la subcuenta 511157-Concursos y licitaciones, de la cuenta 5111-GENERALES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y Servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO”. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

Dado que las entidades que deben efectuar sus concursos de selección de personal deben cancelar anticipadamente el costo fijado por la Comisión Nacional del Servicio Civil (CNSC), se configura un pago anticipado del servicio prestado por esta última.

Como consecuencia de ello, el registro del giro del monto determinado por la CNSC se efectúa mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y Servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En el momento en que la CNSC concluya los procesos y queden disponibles las listas de elegibles para que sean usadas por las entidades que han contratado el servicio respectivo, se debita la subcuenta 511157-Concursos y licitaciones, de la cuenta 5111-

GENERALESy se acredita la subcuenta 190514-Bienes y Servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Mediante este pronunciamiento, se amplía el concepto CGN N° 20142000017471 del 25 de junio de 2014 y se sustituye el concepto CGN N° 20132000025071 del 05 de julio de 2013.

CONCEPTO No. 20172000043031 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las pólizas adquiridas por más de una vigencia, con pagos intermedios atrasados y anticipados

Doctor

LUIS ALBERTO CASTRO MARCELO

Coordinador Grupo Nacional de Gestión Contable y de Costos

Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500023492, del día 11 de mayo de 2017, en la cual se señala:

El Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses contrató mediante Licitación Pública un programa de seguros (pólizas) por la vigencia comprendida entre el 13 de diciembre de 2016 y el 31 de julio de 2018 (595 días de cobertura). Dichas pólizas fueron aceptadas y firmadas por el Ordenador del Gasto por lo cual tienen amparo presupuestal con cargo a vigencias futuras.

Las compañías de seguros en el cuerpo de la póliza emitida, señalaron la forma de pago de cada una, indicando un plan de pagos en función de la disponibilidad presupuestal por el año 2016, 2017 y 2018, sin embargo, al 31 de diciembre del 2016, no se hizo la cancelación del primer pago a razón de la disponibilidad del PAC y el trámite de cuentas; el segundo pago se realizó en los meses de enero, febrero y marzo de 2017 donde se canceló el saldo pendiente del 2016 y totalidad del 2017, quedando por cancelar, el saldo correspondiente al año 2018.

Ahora bien, el Grupo Nacional de Gestión Contable, contabilizó como un bien y servicio pagado por anticipado la totalidad del programa de seguros por un valor de \$1.066 millones, debitando la subcuenta 190501 – Seguros y acreditando la subcuenta 242510 – Seguros. Por su parte, al cierre del ejercicio de 2016, se amortizó el activo en la alícuota correspondiente a esa vigencia, y para el 2017, se ha venido realizando la amortización con una periodicidad mensual. Cabe resaltar, que los registros contables efectuados para el reconocimiento inicial del “derecho” y “acreencia” no incidieron en la determinación de los ingresos, costos y gastos y por lo tanto tampoco del Patrimonio Institucional.

Igualmente, en las notas a los Estados Financieros por el año terminado a 31 de diciembre de 2016, se reveló lo antes expuesto para ofrecer información complementaria a los usuarios de la información contable pública.

Considerando lo anterior, la Junta Directiva de la entidad manifestó que existe una sobrestimación del activo, al considerar un servicio pagado por anticipado sin que efectivamente se haya producido el flujo de efectivo acordado en la póliza. Por lo anterior, se solicita conocer si los registros contables efectuados y las revelaciones hechas fueron correctos y suficientes, o de lo contrario ¿cuál debió ser el tratamiento contable para esta transacción?

Ante cualquier cambio en el registro, por favor indicar el procedimiento a efectuar en: el aplicativo SIF para realizar el ajuste contable, y el aplicativo CHIP, para retransmitir los estados financieros por el ejercicio terminado a 2016 y por el primer trimestre del 2017.

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

CONSIDERACIONES

PREGUNTA 1

Los siguientes párrafos contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), establecen lo siguiente:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en

que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

(...)

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

122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

(...)

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.8 Otros activos

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

(...)

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. (Subrayados fuera de texto)

(...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

(...)

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable. (...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

(...)

9.3 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES

(...)

9.3.1 Estados contables básicos

(...)

9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos

375. Noción. Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece la dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República. La subcuenta 111014-Depósitos de los Fondos de Reservas del Régimen de Prima Media con Prestación Definida es de utilización exclusiva en la información contable de los Fondos de Reservas que manejan las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1105-Caja y a las demás subcuentas que registren las transacciones, en cuya realización se involucre la

recepción de pagos mediante consignación en cuentas de depósito de la entidad contable pública.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.
- 2- El valor de las notas crédito expedidas por las entidades financieras por diferentes conceptos.
- 3- El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la entidad contable pública o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.
- 4- El mayor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
- 5- El valor de las sumas depositadas en dinero sobre las cuales la entidad depositaria expide un recibo que no es negociable ni transferible.
- 6- El valor de los cheques a cargo de bancos de la misma plaza recibidos por el Banco de la República para abonar en cuenta corriente, pago de obligaciones o cualquier título, que deban ser canjeados en cámara de compensación.
- 7- El monto de los recursos recibidos del Sistema General de Pensiones.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor retirado, trasladado y de cheques girados por la entidad contable pública, por diferentes conceptos.
- 2- El valor de las notas débito expedidas por las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos y pagos de obligaciones financieras.
- 3- El menor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
- 4- El reintegro de los depósitos simples.
- 5- El valor de los cheques a cargo del Banco de la República, las notas de abono recibidos de la Cámara de compensación y los cheques rechazados entregados en la misma.

1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el período de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, en cumplimiento de los contratos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor de la recuperación por la terminación anticipada de los compromisos contractuales.

2401 – ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones autorizadas por vía general, contraídas por la entidad contable pública por concepto de adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En la subcuenta 240102- Proyectos de Inversión se registrará la adquisición de bienes y servicios identificados con proyectos específicos de inversión.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o servicio adquirido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.
- 2- El valor de la diferencia en cambio originada en las obligaciones pactadas en moneda extranjera.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de adquisición de bienes o servicios.
- 2- El valor de la diferencia en cambio originada en las obligaciones pactadas en moneda extranjera.
- 3- El valor de la causación de los gastos financieros en que se incurra.

5111-GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la causación por cada concepto.
- 2- El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución No. 182 del 19 de mayo de 2017 “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002”, en los siguientes numerales establece:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

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

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

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

3.3 Publicación

El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.

Los informes financieros y contables mensuales se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al mes informado, excepto los correspondientes a los meses de diciembre, enero y febrero, los cuales se publicarán, como máximo, en el transcurso de los dos meses siguientes al mes informado. La entidad definirá las fechas de publicación de los informes financieros y contables mensuales dentro de los plazos máximos establecidos.

La publicación de los informes financieros y contables mensuales se deberá realizar de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1712 de 2014 y los decretos que la reglamenten.”(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

PREGUNTA 1

Si desde el momento de la emisión de las pólizas por parte de las Compañías de Seguros, estas comienzan a amparar los riesgos cubiertos, aunque no se haya efectuado el pago de la misma, se deberá proceder a reconocer la adquisición atendiendo los principios de período contable y devengo o causación en donde los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que ocurran con independencia del momento en que se produzca la entrada o salida del efectivo o sus equivalentes, a efectos de revelar y presentar el impacto en los resultados de las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales y en el patrimonio público bajo el control de la Entidad, tanto en los estados contables intermedios como en los estados contables básicos de final de período.

En este sentido, la Entidad mensualmente deberá registrar un débito en las subcuentas 511125-Seguros generales o 521123-Seguros generales, de las cuentas 5111 o 5211 - GENERALES según sea imputable a gastos de administración o de operación, acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta contable 2401 -ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, siempre que no se haya realizado los desembolsos necesarios y autorizados para el pago de las pólizas.

Cuando las pólizas sean pagadas, la Entidad deberá realizar un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, hasta por el monto causado y un débito en la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta contable 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si en el momento del pago se están cubriendo fechas posteriores, toda vez que el importe pagado por anticipado representa los beneficios futuros que la Entidad contable pública espera recibir por parte de las Compañías de Seguros, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la que corresponda si se trata de una entidad que hace parte del SIIF.

En caso de configurarse pagos anticipados, mensualmente deberá causarse la amortización respectiva, alineado con el procedimiento anteriormente descrito. La Entidad deberá efectuar los ajustes que requiera, a efectos de que su información contable recoja el procedimiento definido en este pronunciamiento.

Por otro lado, las revelaciones efectuadas por la Entidad contable pública deberán reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental y los resultados, en ese orden de ideas, la información deberá ser necesaria para que los usuarios de los Estados Financieros puedan tomar decisiones, en caso tal que la anterior información no sea suficiente y no permita una interpretación adecuada, se deberá revelar información adicional y complementaria en las correspondientes notas.

PREGUNTA 2

Para efectos del procedimiento operativo a efectuar en el aplicativo SIIF para realizar el ajuste contable, y el aplicativo CHIP, para retransmitir los estados financieros por el periodo terminado a 2016 y el primer trimestre de 2017, me permito informarle que su solicitud ha sido trasladada a la Subcontaduría de Centralización para que sean ellos quienes absuelvan sus inquietudes.

CONCEPTO No. 20172000044161 DEL 03-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los costos financieros implícitos en la adquisición de activos bajo Leasing Financiero

Doctor

JOSE ANSELMO QUINTERO FARFAN

Técnico Investigador II

Fiscalía General de la Nación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003266-2, del día 19 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto sobre contabilización de una planta de tratamiento de aguas residuales (PETAR) la cual fue adquirida por medio de Leasing Financiero por una Entidad Municipal, y en la indagación adelantada por la Fiscalía General de la Nación, para la vigencia de los años 2012 al 2015 no encontré cuenta alguna que relacione este aspecto, pero sin embargo si se están generando erogaciones por costos y gastos financieros, los cuales al momento no han ingresado a la contabilidad, pero una vez ingresen, disminuirán en gran parte el Estado de Resultados en lo concerniente a los excedentes o déficit del ejercicio.

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

CONSIDERACIONES

En relación a las Normas Técnicas de Contabilidad Pública relativas a los Activos, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen del Contabilidad Pública (RCP), se establece lo siguiente:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

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

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

De igual manera, la Norma Técnica de Contabilidad Pública relativa a Otros activos, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública, establece:

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

194. Los bienes adquiridos en leasing financiero se reconocen por el valor presente neto de los cánones futuros y opción de compra pactados.

195. Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles. (...)”

200. Los bienes adquiridos en leasing financiero son objeto de depreciación para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. En las entidades contables públicas del gobierno general, la depreciación de los bienes adquiridos en leasing financiero afecta directamente el patrimonio, excepto para los bienes utilizados en las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo o gasto. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del RCP, describe las cuentas:

“1941 – BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO
DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los contratos de arrendamiento financiero de bienes, así como los contratos de Lease back o retroarriendo, de conformidad con las normas legales vigentes.

El valor del contrato corresponde al valor presente de los cánones y opción de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, descontados a la tasa pactada. A los activos objeto de depreciación se les aplicarán las mismas normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública, aplicables a las propiedades, planta y equipo.

La contrapartida corresponde a las subcuentas 230615-Contratos Leasing, 230709-Contratos Leasing, 230808-Contratos Leasing y 230906-Contratos Leasing.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del contrato de los bienes recibidos en arrendamiento financiero.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del impuesto a las ventas a descontar como impuesto de renta, conforme a lo previsto en las normas tributarias.
- 2- Con su reclasificación al activo que corresponda una vez ejercida la opción de compra.
- 3- Con la devolución del bien en caso de no ejercer la opción de compra.

1942 – DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la depreciación por la pérdida de capacidad operacional de los bienes adquiridos mediante los contratos leasing, de conformidad con las normas vigentes.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5331-Depreciación de Bienes Adquiridos en Leasing Financiero. Así mismo, la subcuenta Depreciación y Amortización de las cuentas que conforman la clase 7-Costos de Producción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del traslado a la cuenta respectiva cuando se ejerza la opción de compra de los bienes recibidos en arrendamiento financiero.
- 2- Por el saldo cuando el ente no ejerza la opción de compra.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la depreciación calculada periódicamente (...)

2306 – OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas en operaciones para cubrir situaciones temporales de iliquidez, obligaciones surgidas como resultado del cumplimiento de garantías, la contratación de empréstitos y, en la emisión, suscripción y colocación de bonos y títulos de las empresas, adquiridas con residentes y con plazo para su pago inferior o igual a un año. También incluye las operaciones de la Nación a corto plazo como los créditos transitorios, de tesorería y otros créditos y, la emisión y colocación de bonos y títulos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación parcial o total de los créditos por concepto de capital.

- 2- La restitución de los fondos comprados.
- 3- La cancelación de los sobregiros.
- 4- El incumplimiento del pacto en las operaciones repo.
- 5- El valor de la redención parcial o total de los bonos y títulos colocados.
- 6- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los desembolsos recibidos.
- 2- El valor de los sobregiros obtenidos.
- 3- La utilización del cupo ordinario o extraordinario de liquidez del Banco de la República, por parte de las entidades financieras.
- 4- El valor nominal de los bonos y títulos colocados.
- 5- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado.

**2307 – OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO
DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones originadas como resultado del cumplimiento de garantías, así como la contratación de empréstitos y la colocación de bonos y títulos de las empresas, adquiridas con residentes y con plazo para su pago superior a un año.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integra la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de la cancelación parcial o total de los créditos por concepto de capital.
- 2- El valor de la redención parcial o total de los bonos y títulos colocados.
- 3- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los desembolsos recibidos.
- 2- El valor nominal de los bonos y títulos colocados.

3- El valor de las operaciones de crédito público transferidas a la Nación y a las entidades territoriales.

4- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado.

2308 – OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO EXTERNAS DE CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas en la contratación de empréstitos y en la emisión, suscripción y colocación de bonos y títulos, adquiridas con no residentes y con plazo para su pago inferior o igual a un año. Así mismo incluye las operaciones para cubrir situaciones temporales de iliquidez.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación parcial o total de los créditos por concepto de capital.
- 2- El valor de la redención total o parcial de los bonos y títulos colocados.
- 3- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los desembolsos recibidos.
- 2- El valor nominal de las emisiones colocadas de bonos y títulos.
- 3- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado.

2309 – OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO EXTERNAS DE LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de las empresas, originadas en la contratación de empréstitos y en la emisión, suscripción y colocación de bonos y títulos, adquiridas con no residentes y con plazo para su pago superior a un año.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación parcial o total de los créditos por concepto de capital.
- 2- El valor de la redención parcial o total de los bonos y títulos colocados.
- 3- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los desembolsos recibidos
 - 2- El valor nominal de las emisiones colocadas de bonos y títulos.
 - 3- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado. (...)
- 5331 – DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad operacional de los bienes adquiridos en leasing financiero, cuando los bienes objeto del contrato tienen la característica de ser un activo depreciable, para lo cual se utilizarán los mismos parámetros de las propiedades, planta y equipo.

Esta cuenta debe ser utilizada por las entidades contables públicas para registrar la depreciación de los bienes adquiridos en leasing financiero asociados con la dirección, planeación y apoyo logístico relacionado con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1942-Depreciación de Bienes Adquiridos en Leasing Financiero (Cr).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la depreciación durante el período contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Capítulo III del Título II – Procedimientos contables, del Manual de Procedimientos del RCP, establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...)

3. CAPITALIZACIÓN DE LOS COSTOS DE ENDEUDAMIENTO

Los costos de endeudamiento corresponden a intereses, comisiones y conceptos tales como la formalización de contratos, la diferencia en cambio de los intereses y la amortización de primas y descuentos en la colocación de bonos y títulos, originados en la obtención de financiación, por parte de la entidad contable pública.

Los costos de endeudamiento que se asocien con la adquisición o construcción de bienes, que no se encuentren en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del activo, siempre que la entidad contable pública reconozca el bien y la obligación.

Los intereses y comisiones se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta que identifique la naturaleza del bien financiado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta que identifique la operación de financiamiento, de la cuenta 2422- INTERESES POR PAGAR o 2423-COMISIONES POR PAGAR, según corresponda. (...)

La capitalización de los costos de endeudamiento debe finalizar cuando se hayan completado todas las actividades necesarias para poner el activo en condiciones de utilización. Por su parte, la capitalización de los costos de endeudamiento debe ser suspendida durante los periodos en los cuales se interrumpe el desarrollo de las actividades necesarias para poner el activo en condiciones de utilización. Durante este período los costos de endeudamiento se deben reconocer como gastos. ” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, y de acuerdo a lo establecido en la definición de activos y la noción de otros activos, se podrán considerar como recursos de la entidad

aquellos de los cuales se espera que fluyan potencial de servicios o beneficios económicos futuros a la entidad, así como los complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

Por lo anterior, los bienes adquiridos por medio de leasing financiero cumplen con las condiciones establecidas para ser reconocidos como activos de la entidad contable pública, y su reconocimiento deberá ser por el valor presente neto de los cánones futuros y opción de compra pactados entre arrendador y arrendatario, para lo cual se debita la subcuenta correspondiente al tipo de bien, de la cuenta 1941 – BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, y se acredita, según corresponda a la modalidad de endeudamiento que aplique, la subcuenta 230615-Contratos Leasing, de la cuenta 2306 – OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE CORTO PLAZO; 230709- Contratos Leasing, de la cuenta 2307 – OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO; 230808- Contratos Leasing, de la cuenta 2308 – OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO EXTERNAS DE CORTO PLAZO; o, 230906-Contratos Leasing, de la cuenta 2309 – OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO EXTERNAS DE LARGO PLAZO.

Los intereses deben reconocerse mensualmente y de acuerdo al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, los gastos financieros por intereses se deben capitalizar como un mayor valor del activo, hasta tanto se completen todas las actividades necesarias para poner el activo en condiciones de utilización; los intereses causados con posterioridad a este momento, se deben reconocer como gasto debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5801-INTERESES, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR.

Para el reconocimiento de la depreciación se debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1942 – DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO (CR), y se acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 5331-DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, o, la subcuenta Depreciación y Amortización de las cuentas que conforman la clase 7-Costos de Producción.

CONCEPTO No. 20172000044501 DEL 09-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Intangibles

SUBTEMAS	Requisitos o condiciones para un intangible sea reconocido como activo.
-----------------	---

VICTOR JULIO ROJAS PERICO

Contador

Subdirección Administrativa y Financiera

Corporación Autónoma Regional de Chivor

Garagoa - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500030832, del 30 de junio de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

Nos permitimos comedidamente solicitar se nos conceptúe u oriente diciéndonos ¿Cuáles son los requisitos o condiciones para que un intangible sea reconocido como activo y así ser registrado contablemente como tal?.

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

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles del Régimen de Contabilidad Pública – RCP en los numerales 1 y 6 establece:

- GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o

intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.

6. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO ACTIVO

Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo serán tratados como costo del activo intangible, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. En este caso la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible. La adquisición de activos intangibles se registra debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación. Cuando una empresa pública determine que un activo intangible formado satisfaga los requerimientos para su reconocimiento, dicho activo podrá ser incorporado en el balance general. En este caso se procederá a debitar la subcuenta respectiva, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y a acreditar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3237-SUPERÁVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los requisitos o condiciones para que un intangible sea reconocido como activo en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, el intangible debe ser un bien inmaterial o sin apariencia física, que puede ser identificado, controlado, del cual se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y cuya medición monetaria sea confiable. El desarrollo de estas características corresponde a la transcripción efectuada en las anteriores consideraciones.

CONCEPTO No. 20172000054931 DEL 28-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos – Activos Intangibles
	SUBTEMAS	Reconocimiento de un sitio web que no fue desarrollado por la misma entidad.

Doctora
LUZ MERY DUARTE GOMEZ
Jefe Sección Contabilidad
Cámara de la República de Colombia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500034352, del día 28 de julio de 2017, mediante la cual señala que la Cámara de Representantes suscribió un contrato con la firma MW MOVING WEB SAS, cuyo objeto es “ANALISIS, DISEÑO, DESARROLLO Y PUESTA EN PRODUCCIÓN DEL SITIO WEB DE LA CAMARA DE REPRESENTANTES, BASADA EN INNOVACIÓN Y EXPERIENCIA DE USUARIOS”. Sobre el contrato en mención, la oficina de Planeación y Sistemas informa que: “las obligaciones específicas contractuales, la empresa Contratista entregará los derechos de autor sobre los códigos fuentes y todos los componentes del sitio los cuales serán exclusivos de la CAMARA DE REPRESENTANTES, y que se verán representados como SOFTWARE instalado en los servidores dispuestos por la entidad para tal fin”.

De conformidad con lo antes mencionado, la consultante solicita que se indique si se debe registrar un activo intangible, teniendo en cuenta que no fue desarrollado por la misma entidad o si por el contrario, debe registrar un gasto.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 190 del Plan General de Contabilidad Pública, en lo referente a la Norma técnica para otros activos, señala lo siguiente: “Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles, define en los siguientes términos los activos intangibles: “Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.”

En el mismo Procedimiento, se identifican tres clases de activos intangibles: i) adquiridos, ii) desarrollados y iii) formados. A continuación, los numerales 2, 3 y 4 del Procedimiento define cada clase:

“2. ACTIVOS INTANGIBLES ADQUIRIDOS

Son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero, que puede ser otra entidad contable pública o una entidad privada.

3. ACTIVOS INTANGIBLES DESARROLLADOS

Son aquellos que genera internamente la entidad contable pública, y cumplen los criterios para su reconocimiento. Para esta clase de activos deben identificarse las fases de investigación y desarrollo. La primera fase comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad contable pública con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación, o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

4. ACTIVOS INTANGIBLES FORMADOS

Son aquellos que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo a partir de su reconocimiento, que le genera ventajas comparativas frente a otras entidades, sean éstas públicas o privadas.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

El Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles, contempla tres clasificaciones de estos: adquiridos, desarrollados y formados.

Cuando una entidad contrata con un proveedor el desarrollo total de una plataforma web, cuyo derecho de autor es exclusivamente de la entidad pública, conforme a las estipulaciones contractuales que se hayan pactado, se estará en presencia de un activo intangible adquirido más no desarrollado, siempre y cuando cumpla con los criterios para ser reconocido como tal, es decir, cuando puede identificarse, controlarse, genera beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; de lo contrario, los desembolsos para su adquisición de registrarán como gastos.

En consecuencia, la entidad deberá evaluar si en el caso particular se cumplen o no las condiciones anteriormente señaladas para el reconocimiento de un activo, o si en su lugar deberá reconocer directamente un gasto.

CONCEPTO No. 20172000058441 DEL 15-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento y medición de los libros que conforman la biblioteca institucional de uso de empleados y visitantes

Doctora

AMELIA ESCOBAR CHACÓN

Profesional Senior Administración contable e impuestos

Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt

Bogotá D.C., Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500035962, del 4 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Instituto tiene una biblioteca institucional de uso para los empleados de la entidad y visitantes que requieran hacer uso de nuestras publicaciones, estos libros son adquiridos en algunos casos mediante recursos donados por organismos internacionales o nacionales, otros por donación directa de usuarios y algunos por canje con otras entidades, es decir a la fecha no tenemos valorado el costo de este activo, por lo cual por tratarse de un activo fijo un mecanismo para determinar su costo sería mediante avalúo

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1000

técnico pero debido a que las publicaciones son especializadas en medio ambiente el costo de dicho mecanismo es demasiado oneroso, en este orden de ideas, es posible bajo este argumento revelar en nuestras notas a los estados financieros las bibliotecas?”.

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

CONSIDERACIONES

Sobre el reconocimiento de los bienes muebles e inmuebles, el Régimen de Contabilidad Pública establece:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

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

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de

endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.

167. Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico. (...)

174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada. (...)

9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales. (...)

180. El reconocimiento de los bienes de uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables. (...)

9.1.1.8 Otros activos

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

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.

192. Los activos tales como los bienes recibidos en dación de pago y los adquiridos de instituciones inscritas, se reconocerán por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización, de conformidad con los términos contractuales y las normas contables que le sean aplicables a la entidad contable pública”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública Precedente se describe en los siguientes términos:

“Representa el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca”. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, un bien adquirido o recibido por la entidad contable pública debe ser reconocido como activo siempre y cuando sea producto de hechos pasados, del cual se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, y que pueda ser medido fiablemente.

En ese sentido, respecto a los libros que componen la biblioteca institucional, la entidad deberá identificar si dichos bienes cumplen con la noción de activo, o si por el contrario, deben ser reconocidos como gastos del período, cuando estos hayan sido comprados. En caso de que los libros correspondan a activos, la entidad deberá reconocerlos como bienes históricos y culturales si existe un acto jurídico que los declare como tal; de no ser así, se reconocerán como bienes de arte y cultura según el tratamiento contable definido en el Plan General de Contabilidad de Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

El reconocimiento de estos bienes debe realizarse por su costo histórico y no son objeto de actualización, no obstante, si estos libros han sido recibidos como donación se

reconocerán al valor convenido entre las partes, o en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

Así las cosas, el reconocimiento de los libros adquiridos con recursos donados por organismos internacionales o nacionales o con recursos propios se realizará al valor de la compra, con independencia del origen de los recursos con los cuales han sido adquiridos a título oneroso, y los libros donados directamente por usuarios o fruto de canje con otras entidades se realizará al valor convenido entre las partes, o en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico.

De imposibilitarse una medición monetaria fiable, no procede el reconocimiento pero si deben efectuarse las revelaciones de información cualitativa o cuantitativa física viable en notas a los estados contables.

Es importante recordar que el procedimiento vigente establece que la selección y aplicación de las metodologías para realizar un avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas.

CONCEPTO No. 20172000064191 DEL 11-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Obras y mejoras en propiedad ajena
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento y avalúo de propiedad, planta y equipo en la transición hacia el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Colpensiones
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2017550003941-2, del 28 de agosto de 2017, en la cual consulta el tratamiento contable para el reconocimiento de elementos utilizados en las mejoras realizadas a propiedad ajena como producto de la adecuación de sedes tomadas en arriendo, en los casos en los que los propietarios ceden algunos de dichos activos para volver a ser utilizados. Adicionalmente, solicita información sobre la actualización de avalúos de la propiedad, planta y equipo, así como el tratamiento contable para activos de menos de 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, para efectos de la identificación de saldos iniciales al 1 de enero de 2018 en el marco de la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

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

CONSIDERACIONES

- ✓ Tratamiento contable para el reconocimiento de las mejoras realizadas a propiedad ajena como producto de la adecuación de sedes tomadas en arriendo, en los casos en los que los propietarios ceden algunos de dichos activos para volver a ser utilizados.

La CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

Posteriormente, emitió la Resolución 693 del 06 de diciembre de 2016, la cual modifica el artículo 4 de la Resolución 533 de 2015, en la que se establece el cronograma para la implementación del nuevo Marco Normativo para todas las entidades de gobierno y se define que el periodo de preparación obligatoria “es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, establece que el primer periodo de aplicación “es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos” (subrayado fuera del texto).

Por lo anterior, la entidad deberá aplicar, durante el año 2017, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 y sus modificaciones.

El párrafo 141 del numeral 9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos, del título II referente al Plan General de Contabilidad Pública, define el activo como “Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general” (subrayado fuera del texto).

En ese sentido, el párrafo 197 del citado numeral señala que “las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la amortización afecta directamente el patrimonio, excepto para las obras y mejoras en propiedades utilizadas para las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo” (subrayado fuera del texto).

Así mismo, en el Catálogo General de Cuentas se describe la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA como aquella que “Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas” (subrayado fuera del texto).

De igual forma, la descripción de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO establece que “Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital”.

- ✓ Reconocimiento y avalúo de propiedad, planta y equipo en la transición hacia el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

La CGN expidió el Instructivo 002 del 08 de octubre de 2015 con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno. El propósito de dicho Instructivo es describir las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo aplicable a los entes de gobierno. Tales actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2017, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que, habiendo sido reconocidos, se hayan medido de una manera distinta. El Instructivo no pretende establecer una lista exhaustiva de actividades, razón por la cual, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo para Entidad de Gobierno.

En particular, el numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo de dicho Instructivo señala que las principales actividades a realizar para efectos de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo serán, entre otros, medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas: i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, o iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de

mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo.

Frente a este último, señala que “El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda” (subrayado fuera del texto).

Sobre el instructivo citado es preciso señalar que en el artículo 2o de la Resolución 693 de 2016, por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, se estableció que “Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1º de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017”.

En relación con el tratamiento contable para activos de menos de 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, para efectos de la identificación de saldos iniciales al 1 de enero de 2018 en el marco de la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015

define la Relevancia como característica fundamental de la información y, adicionalmente, señala que “(...) La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad (...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

- a. En cuanto al reconocimiento de elementos utilizados en las mejoras realizadas a propiedad ajena como producto de la adecuación de sedes tomadas en arriendo, en los casos en los que los propietarios cedan algunos de dichos activos para volver a ser utilizados, se debe tener en cuenta que, de acuerdo a lo establecido en las Normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública, las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, solo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables.

De lo anterior, se deduce que, partiendo del hecho de que no hay un acuerdo para el reembolso o reintegro de las mejoras realizadas en propiedad ajena, al finalizar el contrato de arrendamiento tales activos deberán estar completamente amortizados, por lo que ya se habrán dado de baja, pues su plazo de amortización no podrá superar el periodo pactado en el contrato de arrendamiento. Ahora bien, en el momento en que los propietarios ceden algunos de dichos activos para volver a ser utilizados, se deberá evaluar si tales bienes cumplen con la definición de activo, así como con los criterios de reconocimiento y medición, en los términos establecidos por el Plan General de Contabilidad Pública. Una vez definido el cumplimiento de tales criterios, se procederá a incorporar el activo en la cuenta que corresponda al bien que sea cedido, afectando la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

- b. Por otra parte, en cuanto a la necesidad de actualizar el avalúo realizado en el 2016 para la propiedad, planta y equipo, para efectos de la determinación de los saldos contables bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se deberá tomar como referencia lo establecido en el Instructivo 002 de 2015, el cual contempla como alternativa de medición el valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el

costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo.

Por último, sobre el tratamiento contable para activos de menos de 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, la CGN no se ha pronunciado sobre el particular toda vez que, para efectos de la identificación de saldos iniciales a 01 de enero de 2018 bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad deberá verificar, para cada tipo de bien, el cumplimiento con la definición y criterios de reconocimiento aplicables a los activos bajo dicho Marco. Adicionalmente, bajo un criterio de materialidad, la entidad podrá definir mediante política contable las condiciones para el registro del bien como gasto o activo. Lo anterior, en concordancia con el elemento de materialidad de la característica fundamental de Relevancia contenida en el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sin detrimento de los controles administrativos que alternamente deban adoptarse a efectos de garantizar la preservación del patrimonio público.

CONCEPTO No. 20172000064211 DEL 11-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Activos intangibles
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para los eventos que se originan en la ejecución de convenios suscritos con universidades públicas y privadas para (i) desarrollar un modelo de cálculo de niveles de campo electromagnético e integrarlo en la plataforma abierta de monitoreo de radiación no ionizante y/o (ii) Elaborar bajo condiciones de laboratorio un prototipo de un sistema de gestión dinámica del espectro.

Doctora
BLANCA SOFIA MUÑOZ COTERA
Coordinadora del Grupo de Gestión Financiera
Agencia Nacional del Espectro ANE
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500028472, del 14 de junio de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable para reconocer los elementos o equipos adquiridos en la etapa de investigación adelantada mediante convenios suscritos con Universidades públicas y privadas con el propósito de (i) desarrollar un modelo de cálculo de niveles de campo electromagnético e integrarlo en la plataforma abierta de monitoreo de radiación no ionizante y/o (ii) elaborar bajo condiciones de laboratorio un prototipo de un sistema de gestión dinámica del espectro.

Frente al tema consultado se informó lo siguiente:

La Agencia Nacional del Espectro – ANE fue creada por la Ley 1341 de 2009; posteriormente, mediante Decreto 4169 de 2011 se modificó su naturaleza jurídica convirtiéndola en una Unidad Administrativa Especial del orden nacional, con personería jurídica, autonomía técnica, administrativa, financiera y patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, con el objeto de brindar soporte técnico para la gestión, planeación y ejercicio de la vigilancia y control del espectro radioeléctrico.

En desarrollo de sus funciones, la ANE lleva a cabo programas de investigación en busca de mejores técnicas que optimicen la gestión del espectro radioeléctrico por medio de alianzas con entidades públicas y privadas que apoyen a la ANE en la ejecución de estas actividades, razón por la cual suscribe convenios interadministrativos suscritos con universidades públicas y privadas.

En los presupuestos de tales convenios se han previsto, entre otras operaciones: el pago por personal que interviene en el proyecto (directores, coordinadores de proyecto, especialistas, estudiantes, entre otros), compra de equipos, uso de equipos, servicios, software utilizado, respaldo institucional.

Consulta

Por lo anterior, se solicita a la CGN señalar el procedimiento contable para reconocer los elementos o equipos adquiridos en la etapa de investigación desarrollada por la ANE a través de convenios suscritos con entidades públicas y privadas, cuya adquisición o ejecución se encuentran contempladas en el presupuesto de cada convenio.

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en los párrafos 141 y 282 del Plan General de Contabilidad Pública, señala lo siguiente:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. (...)

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Título II. “Procedimientos contables relativos a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales”, Capítulo VI. “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles”, en los numerales 1, 2, 3, señala lo siguiente:

“1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos

derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

2. ACTIVOS INTANGIBLES ADQUIRIDOS

Son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero, que puede ser otra entidad contable pública o una entidad privada.

3. ACTIVOS INTANGIBLES DESARROLLADOS

Son aquellos que genera internamente la entidad contable pública, y cumplen los criterios para su reconocimiento. Para esta clase de activos deben identificarse las fases de investigación y desarrollo. La primera fase comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad contable pública con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación, o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El procedimiento para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de convenios suscritos por la ANE con entidades públicas o privadas dependerá de lo establecido en las cláusulas de los acuerdos jurídicos respectivos, por cuanto éstos deben señalar la realidad económica subyacente, razón por la que será indispensable aplicar el juicio profesional.

Por lo anterior se deberán revisar y analizar las estipulaciones acordadas, para determinar, entre otros aspectos: la naturaleza jurídica del acuerdo y el alcance del objeto pactado; condición que asume la contraparte (Agente o principal), tipo o naturaleza de los recursos entregados; derechos frente a los bienes adquiridos en desarrollo de su ejecución; entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados; entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio; y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Una vez efectuada la evaluación anterior, la ANE puede encontrar que la relación contractual pactada en los convenios puede corresponder, entre otros casos, a: (i) la entrega de recursos mediante una relación de agencia; (ii) a una operación en la que una o

más entidades concurren en la ejecución de un programa o proyecto para desarrollar actividades conjuntas en procura de alcanzar un propósito común, respetándose los fueros de competencia de cada una de ellas; (iii) apoyo financiero mediante la cesión de recursos sin contraprestación para subsidiar a otra entidad. Por lo tanto la entidad deberá, sustentado en el juicio profesional, aplicar la opción que corresponda en cada caso específico, de alguna(s) de las siguientes alternativas:

De lo señalado en el contexto descrito en la consulta se entiende que no se trata de la ejecución de recursos en el marco de un contrato interadministrativo cuyo objeto sea la adquisición de bienes o servicios a otra entidad pública, suministrados o prestados por cuenta y riesgo de la entidad proveedora.

Así las cosas, los convenios objeto de consulta pueden corresponder a la entrega de recursos mediante una relación de agencia o al desarrollo de una operación conjunta, casos en los que la ANE siempre mantendrá el control sobre los recursos entregados, razón por la que las erogaciones y adquisiciones realizadas por los agentes (universidades) con esos dineros, por ejemplo, equipos y/o licencias de software, deben reconocerse en la contabilidad de la ANE.

Ahora bien, dado que las actividades desarrolladas por las universidades se encuentran enmarcadas en la fase de investigación, por cuanto se trata de un estudio original y planificado en favor de ANE con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, las erogaciones no capitalizables deben reconocerse como gastos del periodo.

Como consecuencia de lo anterior, la ANE debe reconocer en los resultados del periodo las erogaciones por los servicios prestados por el personal que interviene en la ejecución del proyecto (directores, coordinadores de proyecto, especialistas, estudiantes, entre otros), la compra de servicios y las destinadas a atender el respaldo institucional. Adicionalmente, también debe reconocer los gastos por la depreciación y/o amortización de los bienes adquiridos atendiendo para ello lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20172000089901 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles

	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las actualizaciones y renovaciones de licencias
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las actualizaciones y renovaciones de licencias

Doctora

CLARA INES CHIQUILLO DIAZ

Directora Financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043382, del día 25 de septiembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“En virtud del hallazgo realizado por la Contraloría General de la Republica en el informe de auditoría de la vigencia 2016, con toda atención me permito solicitar su colaboración en el sentido de emitir concepto respecto del procedimiento contable aplicable bajo el Régimen de Contabilidad Pública y Nuevo Marco Normativo, para el Reconocimiento de la renovación y actualización de licencias, así:

Hallazgo — En el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social en la cuenta 5111 - Gastos Generales, se encuentra registrado un valor de \$171.095.921.00, correspondiente a los pagos de contratos cuyo objeto es la renovación y actualización de licencias.

De acuerdo con el objeto de los contratos relacionados, estos registros corresponden a un mayor valor del intangible, en consecuencia, en el Estado de Situación Financiera se subestima la Cuenta - 197007 Intangibles - Licencias y se subestima la cuenta 311002 Resultado del Ejercicio - Déficit del Ejercicio, en el valor mencionado, esto debido a deficiencias en la aplicación del procedimiento establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, para el registro, actualización y amortización de los activos intangibles de acuerdo al procedimiento para el Reconocimiento de adiciones, mantenimiento y amortización de licencias establecido en el Régimen de Contabilidad Pública:

“...Aquellas que están amortizadas parcialmente y serán actualizadas mediante un nuevo contrato, no se debe cancelar la amortización del % restante y constituir una nueva, puesto que el valor de la nueva licencia, debe ser reconocido como un mayor valor del costo histórico de la licencia y amortizarlo de acuerdo a la nueva vida útil, cuando la nueva condición otorga vigencia hacia el futuro tanto a la nueva licencia como del remanente de la licencia anterior. Si con la nueva licencia, se pierden los beneficios de la anterior, deberá procederse a su baja.”

Consideraciones

El Contrato No. 162 de 2016 por valor de \$10.209.195.50, los servicios que se recibieron corresponden a Instalación, configuración y soporte local preventivo y correctivo por tres años de 50 Licencias SOPHOS por la suma de \$ 5.124.216,00 y la Renovación y actualización de licencias por tres años por la suma de \$5.084.979,50. Es precisa indicar que el valor de renovación y actualización que se pagó, se hace con el fin de tener derecho a las mejoras que libere la casa fabricante sobre el software renovado en caso de nuevas versiones o mejoras que se presenten durante los tres años.

El Contrato No. 079 de 2016 por valor de \$160.886.726, de acuerdo con los servicios recibidos se discrimina así:

1. El valor \$20.314.350,00, corresponde a renovación, es decir el Ministerio tienen derecho a actualizaciones y soporte en sitio por 12 meses de la licencia NovaSec.
2. El valor de \$140.572.376,00, corresponde adecuaciones a los módulos administrativos del Software NovaSec gestión Integral de Activos, Gestión Integral de Riesgo, Gestión Integral de Incidentes, reportes y cuadro de mando, del Software.

El Ministerio reconoció los pagos en la cuenta 5111 - Gastos Generales como lo indica el hallazgo, en el entendido que la renovación y actualización de licencias no genera un mayor valor de la misma.”

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

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado CGN N° 20162000000301, del día 13 de enero de 2016, dirigido a la Superintendencia Financiera de Colombia, mediante el cual establece el tratamiento de las actualizaciones, entendidas en el contexto del concepto como renovaciones del contrato de licencia del software:

“(…) En consecuencia, ante la existencia de licencias que cumplan con los requisitos anteriormente expuestos para ser reconocidas como intangibles, se deberá proceder así:

- ✓ Aquéllas cuyo valor en libros es cero porque terminó su vida útil y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, se debe retirar el costo histórico de la anterior licencia con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACION DE INTANGIBLES, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1970- INTANGIBLES.
- ✓ Aquellas que están amortizadas parcialmente y serán actualizadas mediante un nuevo contrato, no se debe cancelar la amortización del % restante y constituir una nueva, puesto que el valor de la nueva licencia, debe ser reconocido como un mayor valor del costo histórico de la licencia y amortizarlo de acuerdo a la nueva vida útil, cuando la nuevas condiciones otorgan vigencia hacia el futuro tanto a la nueva licencia como del remanente de la licencia anterior. Si con la nueva licencia, se pierden los beneficios de la anterior, deberá procederse a su baja. (…)”

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado CGN N° 20162000008721, del día 17 de marzo de 2016, dirigido alCAM Centro Administrativo Municipal Quindío, mediante el cual se determina el tratamiento de las actualizaciones de software o licencias, entendidas como servicios adicionales:

“(…) Ahora bien, las actualizaciones del software propietario y del licenciado pueden clasificarse en dos tipos:

1. Actualizaciones para mantenimiento y/o corrección, cuyo propósito es preservar y/o corregir el estado actual del software para que pueda llevar a cabo las funciones previstas por la entidad.
2. Actualizaciones de mejora, que como su nombre lo indica están destinadas a mejorar el rendimiento del software de forma sustancial, aumentando así su potencial de servicio y capacidad para generar beneficios o servicios futuros y/o su vida útil.

Partiendo de la clasificación de las actualizaciones se concluye que las erogaciones por actualizaciones de conservación y/o corrección de programas informáticos, así como cualquier erogación destinada al mantenimiento general, ya sean a software propietario o licenciado, se reconocerán en el resultado del período como un gasto, teniendo en cuenta que dichas erogaciones tienen como objetivo mantener y/o preservar el activo para la realización de sus funciones previstas por la entidad, en tanto no aumentan la vida útil del activo, la eficiencia, la calidad ni los resultados esperados.

En cuanto a las erogaciones por actualización de mejora, la entidad reconocerá un mayor valor del activo intangible en la medida que aumente el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros, reduciendo significativamente los costos, mejorando la calidad, la eficiencia y la capacidad de los productos y servicios y/o aumentando la vida útil por el período en que se espera obtener el potencial de servicios o beneficios económicos por efecto de la actualización, o por la duración de las nuevas condiciones del amparo legal o contractual de los derechos otorgados a raíz de la actualización por mejora. (...)"

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Capítulo I del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incorpora la Norma de Activos Intangibles para el reconocimiento, medición y revelación de esta clase de activos, señalando los siguientes criterios:

"15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (...)

15.3. Medición posterior

23. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil.

Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual. (...)

30. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluya a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación. (...)" (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

La entidad debe tener en cuenta si los desembolsos en los que se incurrió corresponden a renovación de licencia con plazo límite o al pago de actualización de software licenciado, aplicando los siguientes criterios:

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Si corresponde al pago por renovación del contrato de licencia de software, cuyo plazo se encuentra limitado a una fecha fija, la entidad debe aplicar lo dispuesto en el concepto con radicado CGN N° 20162000000301, del día 13 de enero de 2016, dirigido a la Superintendencia Financiera de Colombia y transcrito en las consideraciones antes expuestas, mediante el cual se establece que dicho desembolso se reconocerá como un mayor valor de la licencias, siempre que ésta no se encuentre amortizada en su totalidad.

Si con el nuevo contrato se pierden los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de la anterior licencia, ésta se debe dar de baja y reconocer un nuevo activo intangible por el costo de la renovación.

Por otra parte, si corresponde al pago de una actualización de una licencia de software, que pueden ser actualizaciones correctivas o de mantenimiento o actualizaciones de mejora, la entidad debe aplicar el procedimiento dispuesto en el concepto con radicado CGN N° 201620000008721, del día 17 de marzo de 2016, dirigido al CAM Centro Administrativo Municipal Quindío y transcrito en las consideraciones antes expuestas.

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En cuanto al nuevo Marco Normativo, el tratamiento de las renovaciones de licencias de software con plazo límite corresponde al siguiente:

- Si existe evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad, el tiempo de la renovación se incluirá dentro de la vida útil del activo y el valor pagado por la renovación se reconocerá como gasto.

- Si existe evidencia que respalde que la renovación tiene un costo significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad, el costo de la renovación formará parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

En cuanto al tratamiento contable de las actualizaciones de las licencias de software, la entidad debe evaluar si corresponden a actualizaciones de adiciones o mejora, es decir, que sean erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos, las cuales se reconocen como un mayor valor del activo intangible. De no corresponder a actualizaciones de mejora o adición, la entidad reconocerá el desembolso en el resultado del período como un gasto.

CONCEPTO No. 20172000105241 DEL 16-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la Resolución N° 2188 de 2014 de la Comisión Nacional del Servicio Civil, que ordena al Centro de Memoria Histórica pagar la totalidad acordada.

Doctora
 ESPERANZA BELTRÁN BLANCO
 Profesional especializada en funciones de contadora
 Centro Nacional de Memoria Histórica
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500040172, del 31 de agosto de 2017, en la cual consulta lo siguiente:

“1. (...) manejo contable correspondiente a la incorporación en el Balance General del Centro de Memoria Histórica los registros correspondientes a lo contenido en la Resolución 2188 de 2014 que ordena al Centro de Memoria Histórica pagar el total de la resolución e indica que lo contenido en este acto administrativo es una obligación clara, expresa y exigible que presta mérito ejecutivo.

Para tal efecto contabilidad registró en el año 2014 de la siguiente manera: 1° El saldo por girar de OCHOCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS CINCO PESOS (\$859.464.405) en cuentas contingentes teniendo en cuenta los trámites jurídicos adelantados por la entidad y a la espera de conocer con mayor certeza el efecto de constituirse como un pasivo real para la institución, así como la imposibilidad de la asignación de recurso en el presupuesto de la entidad pública y no estaba en firme la Sentencia de Ejecutoria de dicho acto administrativo.

En diciembre de 2014 contando con una apropiación presupuestal se registró dentro del rezago presupuestal de la vigencia la obligación de los \$ 700.000.000 siendo reportado en nuestro Balance General en la cuenta 190590, saldo girado el 21 de enero de 2015 y único pago a la fecha de esta consulta.

Posteriormente y dentro de los procesos de levantamiento de información que permitieran definir la causación definitiva de los OCHOCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS CINCO PESOS (\$859.464.405), saldo pendiente de girar del cual solicite a la CNSC su pronunciamiento y recibí la Constancia de Ejecutoría de la resolución en referencia, emitida por la Comisión Nacional del Servicio Civil el 5 de marzo de 2015, y en la cual informa su estado luego de haberse resuelto los recursos de ley mediante la Resolución 2841 del 23 de diciembre de 2014 y notificada al Centro de memoria Histórica por aviso el 5 de enero de 2015, de manera que para el cierre del 1er Trimestre de 2015 trasladado o reclasifico de cuentas contingentes, mediante el comprobante manual 5249 a la cuenta 190590 contra la 291090, fecha desde la cual se mantiene desde esa manera en los Estados Financieros. (...)

2. (...) concepto referente al registro contable que corresponden en cada momento financiero por los siguientes conceptos, por recaudo, transferencias y giros de los recursos de una donación internacional, los cuales atenderán lo establecido en el Decreto 111 de 1.996, que compila la Ley 38 de 1.989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el estatuto orgánico del presupuesto.

Adicionalmente, requiero conocer en que cuenta se deben registrar los saldos por ejecutar que respalden los saldos no ejecutados en nuestro balance.”

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

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones para el registro de la Resolución de la Comisión Nacional del Servicio Civil.

El artículo 30 de la Ley 909 de 2004, establece: “Los concursos o procesos de selección serán adelantados por la Comisión Nacional del Servicio Civil, a través de contratos o convenios interadministrativos, suscritos con universidades públicas o privadas o instituciones de educación superior acreditadas por ella para tal fin. Los costos que genere la realización de los concursos serán con cargo a los presupuestos de las entidades que requieran la provisión de cargos. (...)”

Las entidades que utilicen las listas de elegibles resultado de los concursos adelantados por la Comisión Nacional del Servicio Civil deberán sufragar los costos determinados por la citada Comisión”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la resolución N° 2188 del 21 de octubre de 2014, de la Comisión Nacional del Servicio Civil, por la cual se establece el valor estimado a pagar a cargo del CENTRO NACIONAL DE MEMORIA HISTÓRICA, identificado con el NIT. 900492141-5, con el fin de financiar los costos de la Convocatoria Pública para proveer 54 vacantes pertenecientes al Sistema General de Carrera Administrativa de esa Entidad, establece:

“**ARTÍCULO PRIMERO.-** Establecer el valor a pagar a cargo del Centro Nacional de Memoria Histórica, en UN MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS CINCO PESOS (\$1.559.464.405.00) MCTE, para financiar los costos de la Convocatoria Pública para proveer cincuenta y cuatro (54) vacantes del Sistema General de Carrera Administrativa de esa Entidad”

PARÁGRAFO. La Comisión Nacional del Servicio Civil, se reserva la facultad de modificar el valor señalado en este artículo cuando se presente cambio de algunas de las variables consideradas para la determinación de los costos de la Convocatoria, sin embargo, para los efectos del artículo 488 del CPC, se entiende que el presente acto administrativo presta mérito ejecutivo al tenor de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 1437 de 2011.

ARTÍCULO SEGUNDO. Ordenar al Centro Nacional de Memoria Histórica, efectuar la apropiación de los recursos correspondientes, a más tardar dentro de los quince (15) días siguientes a la ejecutoria de la presente resolución, para lo cual remitirá copia del certificado de disponibilidad y del registro presupuestal, vía correo ordinario o especializado, a la Comisión Nacional del Servicio Civil, Carrera 16 N° 96-64, piso séptimo, de la ciudad de Bogotá D C, dentro del término estipulado en el presente artículo

ARTÍCULO TERCERO.- Ordenar al Centro Nacional de Memoria Histórica realizar el pago de SETECIENTOS MILLONES DE PESOS (\$700.000.000.00) MCTE, apropiados por esa entidad para la vigencia 2014, dentro de los diez (10) días siguientes a la expedición del registro presupuestal, en la Cuenta de Ahorros No. 220-066-10024-9 del Banco Popular, a nombre de la Comisión Nacional del Servicio Civil, para lo cual deberá remitir por correo ordinario o especializado a la Comisión Nacional del Servicio Civil, Carrera 16 N° 96 — 64. Piso Séptimo, de la ciudad de Bogotá D.C., al fax 3259713 y/o al correo electrónico convenios@cncs.gov.co, dentro del término aquí previsto, copia de la consignación de los recursos a la CNSC.

ARTICULO CUARTO.- Ordenar al Centro Nacional de Memoria Histórica pagar a La CNSC el saldo restante que equivale a OCHOCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS CINCO PESOS (\$859.464.405,00) MCTE, antes de finalizar el primer trimestre de 2015, para lo cual la Entidad deberá adelantar los trámites legales y administrativos necesarios para cumplir dicha obligación

ARTÍCULO QUINTO.- La presente Resolución es una obligación clara, expresa y exigible. En consecuencia, presta mérito ejecutivo.

ARTICULO SEXTO.- Notificar al Centro Nacional de Memoria Histórica, el contenido de la presente resolución, advirtiéndole que contra ella procede únicamente el recurso de reposición. el cual deberá interponerse dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación de la misma, ante la CNSC, ubicada en la Carrera 16 N° 96 — 64, Piso Séptimo, en la ciudad de Bogotá D.C.”

A su vez, la Resolución N° 227 del 26 de noviembre de 2014 del Centro Nacional de Memoria Histórica, resuelve:

“ARTÍCULO PRIMERO. Reconocer y ordenar pagar a favor de la Comisión Nacional del Servicio Civil. Identificada con NIT 900003409-7, el valor de SETECIENTOS MILLONES DE PESOS (\$700.000.000) MCTE, correspondiente a un primer pago con el que se financiará el costo de la Convocatoria Pública para proveer cincuenta y cuatro (54) cargos

pertenecientes al Sistema General de Carrera Administrativa, del Centro Nacional de Memoria Histórica.

ARTÍCULO SEGUNDO. Efectuar la consignación en la cuenta de ahorros No. 220.066-10024-9 del Banco Popular a nombre de la Comisión Nacional del Servicio Civil — CNSC, registrando el valor y nombre de la Entidad que lo efectúa”. (...) (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, la CNSC a través de la Resolución N° 2841 del 23 de diciembre de 2014, por la cual se rechaza el recurso de reposición interpuesto en contra de la Resolución N° 2188 del 21 de Octubre de 2014, que estableció el valor estimado a pagar a cargo del CENTRO NACIONAL DE MEMORIA HISTÓRICA, identificado con el NIT. 900492141-5, con el fin de financiar los costos de la Convocatoria Pública para proveer 54 vacantes pertenecientes Sistema General de Carrera Administrativa de esa Entidad, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: Rechazar, el recurso de reposición presentado por el CENTRO NACIONAL DE MEMORIA HISTÓRICA, en contra de la Resolución N° 2188 del 21 de octubre de 2014 y, en consecuencia, Confirma en todas sus partes el contenido de la misma, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa del presente Acto Administrativo.

ARTICULO SEGUNDO. Notificar el contenido de la presente Resolución al Representante Legal del CENTRO NACIONAL DE MEMORIA HISTORICA o quien haga sus veces, en la carrera 6 N° 35-29 de la ciudad de Bogotá, D.C., haciéndole saber que contra la misma no procede recurso alguno, quedando agotada la vía gubernativa” (Subrayado fuera del texto)

En cuanto a la normativa contable, el Régimen de Contabilidad Pública- RCP, señala:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

Las Normas técnicas relativas a Otros activos, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece:

“9.1.1.8 Otros activos

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

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

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

“1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el período de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, en cumplimiento de los contratos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3- El valor de la recuperación por la terminación anticipada de los compromisos contractuales.

9190- OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar obligaciones a cargo de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990590-Otras Responsabilidades Contingentes.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la obligación incorporada en el balance.
- 2- La extinción de la causa que dio origen a la operación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las otras obligaciones contingentes.”. (Subrayados fuera de Texto)

CONCLUSIONES

1. Registro de la Resolución de la Comisión Nacional del Servicio Civil N° 2188 del 21 de octubre 2014.

El tratamiento contable de la Resolución de la Comisión Nacional del Servicio Civil N° 2188 del 21 de octubre 2014, por la cual se establece el valor a pagar a cargo del Centro Nacional de Memoria Histórica, que debió efectuarse, es el siguiente:

1. La expedición de la Resolución, se registra en la subcuenta 919090 – Otras responsabilidades contingentes 9190 - OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES, con contrapartida 990590- Otras responsabilidades contingentes, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA.
2. Los desembolsos correspondientes a los pagos anticipados se registran mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y Servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS

PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (Db).

3. Cuando se utilicen los servicios, se registra un débito en la subcuenta 511157 – Concursos y licitaciones, de la cuenta 5111 - GENERALES y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y Servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO hasta agotar los anticipos efectuados, en tanto que los valores restantes deben reconocerse en la subcuenta 240101 – Bienes y servicios, de la cuenta 2401 – ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Alternamente se procede a reversar los registros en las cuentas de orden.

4. El pago de los servicios causados, se registra mediante un débito en la subcuenta 240101 – Bienes y servicios, de la cuenta 2401 – ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (Db).

2. Registro contable de los recursos recibidos por donaciones internacionales.

Con respecto al manejo contable por donaciones internacionales, con el objetivo de resolver la consulta es necesario que por favor envíe toda la documentación requerida y solicitada previamente a través de teléfono, al correo electrónico obarrios@contaduria.gov.co

CONCEPTO No. 20172000105431 DEL 17-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Obras y mejoras en propiedad ajena Bienes entregados a terceros Provisiones, agotamientos, depreciaciones y amortizaciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de propiedades, planta y equipo entregados a terceros. Reconocimiento de obras en terrenos recibidos en comodato

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004528-2 del 10 de Octubre de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar para los siguientes casos:

“Terrenos adquiridos para la construcción del Dispensario Médico Conjunto ARC-FAC

El proyecto de construcción del Dispensario Médico Conjunto para beneficiar a las Unidades Ejecutoras ARC-FAC, corresponde a una iniciativa Ministerial de la cual se encargó a la Dirección General de Sanidad Militar, teniendo en cuenta que dicha Unidad Ejecutora administra el subsistema de salud de las FFMM.

La Dirección General de Sanidad Militar realizó la compra del terreno para la construcción del Dispensario Médico Conjunto ARC-FAC, en aplicación de las directrices emanadas por el Ministerio de Defensa, mediante las cuales se dispuso que los recursos presupuestales le fueran asignados y distribuidos desde el nivel central MDN, en acuerdo con las Fuerzas involucradas (AIRC — FAC).

Es pertinente indicar que para la ejecución del proyecto en mención se estableció un Comité de Consideración, el cual emitió las siguientes instrucciones:

- Una vez realizada la compra del lote se debe registrar en los estados financieros de la Dirección General de Sanidad Militar como unidad encargada de desarrollar el proyecto, a la cual le fue asignado el presupuesto para la construcción.
- Una vez se culmine la obra en su totalidad y se tengan las escrituras con la declaración de construcción, la Dirección General de Sanidad Militar debe tramitar la resolución ministerial que permita trasladar el 50% a la Armada y el 50% a la Fuerza Aérea Colombiana.

Para lo anterior la Armada Nacional y la Fuerza Aérea Colombiana registran en sus estados Financieros dicho valor y se realiza el traslado entre las Unidades ejecutoras, suscribiendo la respectiva acta de conciliación.

Los terrenos en mención se encuentran contabilizados en la Dirección General de Sanidad Militar Unidad Ejecutora perteneciente a la entidad contable pública Ministerio de Defensa Nacional, al igual que la Fuerza Aérea Colombiana y la Armada Nacional.

Las escrituras y demás documentos del terreno por disposiciones administrativas, están a nombre la Fuerza Aérea Colombiana y la Armada Nacional, Unidades Ejecutoras a las cuales se trasladará el Dispensario.”

“Edificaciones en terrenos en comodato de la Aeronáutica Civil

La entidad comodante Aeronáutica Civil es una entidad contable pública de Gobierno General. El terreno del Aeropuerto el Dorado, del cual es titular la Aeronáutica Civil esta englobado, es decir los terrenos que lo componen no son reconocidos como unidades principales o independientes.

Las edificaciones realizadas por la Fuerza Aérea en estos predios están reconocidas en la respectiva subcuenta de la Cuenta 1640 — Edificaciones, tal como lo establece el Régimen de Contabilidad Pública y Doctrina Contable según concepto No. 20132000025551.

En la actualidad no existe Marco Jurídico que nos permita declarar estas Edificaciones en Escritura alguna, por encontrarse estas edificaciones en un terreno en el cual media un Contrato de Comodato.”

CONSIDERACIONES

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

Por su parte, el CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas

“1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA: “Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son

utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 1420-Avances y Anticipos Entregados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de las erogaciones en que se incurra por las adiciones o mejoras realizadas.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la amortización causada periódicamente.”

“1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades de gobierno general.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1. El valor de los bienes entregados a terceros para su uso, administración o explotación.

SE ACREDITA CON: 1. El valor de la restitución de los bienes entregados y su reclasificación al activo correspondiente.”

“3128- PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), “Representa el valor de las estimaciones de carácter económico, en que incurre la entidad contable pública, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. (...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1685-Depreciación Acumulada (Cr), 1686-Amortización Acumulada (Cr), 1695-Provisiones para

Protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr), 1785-Amortización Acumulada de Bienes de Uso Público (Cr), 1825-Agotamiento Acumulado de Recursos Naturales No renovables en Explotación (Cr), 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena, 1925-Amortización Acumulada de Bienes Entregados a Terceros (Cr) y 1935-Provisión Bienes recibidos en Dación de Pago (Cr). (Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable. (...)

SE ACREDITA CON: 1- El valor reclasificado al inicio del período contable de las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones a la cuenta 3105-Capital Fiscal. 2- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó.”

CONCLUSIONES

En relación con los terrenos adquiridos para la construcción del dispensario médico conjunto ARC-FAC, en el contexto de la normatividad contable del RCP precedente, los activos de Propiedad, planta y equipo serán reconocidos por la entidad que tiene la titularidad del bien. En este caso, como es voluntad de la ARC y la FAC entregar el terreno adquirido a la Dirección General de Sanidad Militar, hasta cuando se oficialice la entrega definitiva éste será reconocido por las dos entidades en la proporción correspondiente en la subcuenta 192090-Otros bienes entregados a terceros, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. Por tratarse de un terreno no es objeto de cálculo de amortización.

Al efectuar la transferencia definitiva, las dos entidades retirarán de su contabilidad el bien, debitando la subcuenta 310501-Nación de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y acreditando la subcuenta 192090-Otros bienes entregados a terceros, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, asumiendo que el traslado se produzca durante la vigencia del RCP precedente.

Por su parte la Dirección General de Sanidad Militar, reconocerá en cuentas de orden deudoras de control el terreno recibido, las que serán canceladas a la entrega formal del terreno, momento en el cual deberá incorporar el activo como propiedad, planta y equipo, contra Capital Fiscal

Ahora, en relación con las construcciones realizadas por la FAC en terrenos recibidos en comodato de la Aeronáutica Civil, es correcta la aplicación del concepto 20132000025551 del 09-07-13 dirigido a la Señora Liset Franco Jaraba, Profesional Universitario de la Contraloría Departamental de Córdoba, mediante el cual se indicaba el procedimiento contable a aplicar a las construcciones realizadas en terrenos de propiedad de otra entidad recibidos mediante contrato de comodato, cuando las obras al finalizar el contrato serán del comodante, en el cual se señaló:

“1-Durante el proceso de construcción, las erogaciones para la realización de la obra se reconocerán como Obras y Mejoras en Propiedad Ajena, en la subcuenta 191502-Edificaciones, de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

2- Una vez terminada la construcción y puesta en uso la edificación, al servicio de la Contraloría Departamental de Córdoba, debe reclasificarse a la subcuenta 164028-Edificaciones de uso permanente y sin contraprestación, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, con crédito en la subcuenta 191502- Edificaciones, de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

3- En razón del uso de la edificación para el funcionamiento de Contraloría, debe proceder a depreciarla para reconocer el desgaste del bien. El registro contable, por tratarse de una entidad del gobierno general, es un débito a la 312804-Depreciaciones de Propiedades Planta y Equipo, de la cuenta 3128- PROVISIONES, AGOTAMIENTO DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Db), con crédito a la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Db)”

CONCEPTO No. 20172000105951 DEL 24-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Reconocimiento de un activo intangible desarrollado

Doctor

MILTON ALEXANDER GALLO JURADO

Contador

E.I.C.E Administradora del Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar
(Coljuegos)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500045612, del día 11 de octubre de 2017, mediante la cual solicita se determine la viabilidad del tratamiento que la entidad le dio a las erogaciones asociadas al desarrollo y puesta en operación de una “funcionalidad” entre los años 2013 al 2016, las cuales fueron reconocidas en su totalidad como gastos; tratamiento que es cuestionado por la Contraloría General de la República, y el cual se sustenta en las siguientes consideraciones:

1. “(...) La funcionalidad ha sido desarrollada para cumplir tareas específicas de Coljuegos, asociadas a su función de cometido estatal de administrador y explotador del Monopolio Rentístico; no es un software comercial que pueda ser vendido o enajenado, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado fácilmente.

Este tipo de aplicación no cuenta con un mercado activo, así mismo su medición monetaria no es confiable en la medida que no existe documento donde se identifique y cuantifique las fases de investigación y desarrollo. (...)”

2. “...Coljuegos es una empresa Industrial y Comercial del Estado, por su naturaleza jurídica y en concordancia el decreto No. 111 de 1996 Artículo 97 “Los excedentes financieros de las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional no societarias, son de propiedad de la Nación. El Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes, determinará la cuantía que hará parte de los recursos de capital del presupuesto nacional, fijará la fecha de su consignación en la Dirección del Tesoro Nacional y asignará, por lo menos, el 20% a la empresa que haya generado dicho excedente.”

La entidad debe colocar a disposición de la Nación sus excedentes o utilidades, teniendo en cuenta que los desembolsos asociados al desarrollo e implementación de SIICOL no cumplen integralmente para ser reconocidos como intangibles su reconocimiento en el gasto ha sido una práctica apoyada en el principio de prudencia por cuanto se optó por la alternativa que tuvo menos probabilidad de sobreestimar los activos, o de subestimar los gastos.

Si se hubiese optado por realizar el reconocimiento contable de esas erogaciones como un activo intangible, los excedentes y/o utilidades de la entidad se hubiesen incrementado en dicho importe, con el agravante que dichos excedentes y/o utilidades deberían haberse colocado a disposición de la nación y si la nación a bien lo hubiese considerado, debería haberse realizado el giro de estas partidas, pero la entidad no contaría con los fondos para atender dicha solicitud.

Esta acción hubiese colocado a la entidad en un escenario de riesgo de liquidez, pues la entidad tendría la obligación de girar los excedentes y/o utilidades, generando así un incumplimiento de dicha obligación de carácter legal y vinculante por carencia absoluta de fondos. (...)"

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 103, 204 y 105 Plan General de Contabilidad Pública definen la característica cualitativa de confiabilidad, así:

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

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

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

106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los

objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.” (Subrayado fuera del texto)

El párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública define en los siguientes términos el principio de Prudencia:

“120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.” (Subrayado fuera del texto)

De conformidad con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, incorporado en el Capítulo VI del Título I del Manual de Procedimientos, los activos intangibles son “...aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, dicho procedimiento define beneficios económicos futuros y potencial de servicio dentro de las generalidades de un activo intangible así: “Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.” (Subrayado fuera del texto)

En cuanto a la medición monetaria confiable, el Procedimiento en mención establece que la medición es confiable cuando “...exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.” Con respecto a los activos intangibles desarrollados, el numeral 3 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles los define así:

“Son aquellos que genera internamente la entidad contable pública, y cumplen los criterios para su reconocimiento. Para esta clase de activos deben identificarse las fases de investigación y desarrollo. La primera fase comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad contable pública con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación, o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.” (Subrayado fuera del texto).

Para el registro de los desembolsos de la fase de investigación y desarrollo respectivamente, los numerales 5 y 6 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles establecen lo siguiente:

“5. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO GASTO

En el evento de que un intangible no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto. En este caso se debitan las subcuentas 511165–Intangibles o 521164–Intangibles, de las cuentas 5111–GENERALES y 5211–GENERALES, respectivamente, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Los desembolsos correspondientes a la fase de investigación para desarrollar un activo intangible se reconocerán contablemente como gastos, para lo cual la entidad contable pública debitará las subcuentas 511106–Estudios y proyectos o 521106–Estudios y proyectos, de las cuentas 5111– GENERALES y 5211–GENERALES, respectivamente, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para realizar dichas investigaciones.

6. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO ACTIVO

Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo serán tratados como costo del activo intangible, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. En este caso la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970–INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Para que un software pueda hacer parte de los activos de la entidad, se debe evaluar si reúne las características relativas para ser reconocido como activo intangible, es decir, que sea susceptible de identificarse, controlarse, el cual provee beneficios económicos o un potencial de servicios, y cuya medición monetaria sea confiable; de lo contrario, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto.

Ahora bien, un software desarrollado internamente y usado en tareas administrativas asociadas a las funciones de cometido estatal de la entidad puede ser reconocido como activo intangible, inclusive cuando la entidad aún no espera venderlo, arrendarlo, cederlo o intercambiarlo, es decir, con independencia de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la escisión, a menos que exista alguna restricción que impidiera a futuro ejercer dicha separación. Adicionalmente, este tipo de activos que no generan flujos de recursos a la entidad, pueden tener asociado un potencial de servicios que genere una reducción de costos y gastos, cumpliendo con la definición de activos intangibles.

En cuanto a la medición monetaria confiable, para el caso de los activos intangibles desarrollados, de conformidad con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, la entidad debió desde un principio identificar cuáles eran las fases de investigación y desarrollo del proyecto de generación de la “funcionalidad”, con el objetivo de reconocer como gastos o parte del costo del activo intangible, según corresponda, los desembolsos en los que se incurrieron durante los años 2013 al 2016. Únicamente cuando no fuera posible realizar una medición confiable del activo, una vez agotados todos los esfuerzos para efectuar dicha medición, el Procedimiento permite reconocer como gastos la totalidad de los desembolsos, al no cumplir con la definición de activo intangible.

Por lo tanto, la entidad no puede desconocer los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, con el objetivo de disminuir el valor de los excedentes a distribuir a la Nación, toda vez que los registros contables no deben obedecer a razones de conveniencia o inconveniencia, sino a la ocurrencia de los hechos, operaciones y transacciones de la entidad, con miras a reflejar la realidad económica de la entidad, sin sesgos en el momento de su elaboración, permitiendo conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio público la entidad.

CONCEPTO No. 20172000106231 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Requisitos para reconocer un software propietario o licenciado como activo. Amortización de un activo intangible.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Requisitos para reconocer un software propietario o licenciado como activo. Amortización de un activo intangible.

Señor

MIGUEL ANGEL ESPINOSA GONZALEZ

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500049912, del día 09 de noviembre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

- ✓ ¿Qué requisito debe tener un software para que sea parte de los activos de los activos de una entidad pública?
- ✓ ¿Es un activo de la entidad pública del orden nacional la licencia de software?
- ✓ ¿Cómo es el proceso de depreciación del software de una entidad pública?
- ✓ ¿La depreciación de un software de una entidad pública comienza a contar desde que se registra como activo de la entidad?

Mediante correo electrónico el consultante aclara que la entidad pública se encuentra sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

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

CONSIDERACIONES

1. Con aplicación al Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, incorporado en el Capítulo VI del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado por la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable. (...)

6. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO ACTIVO

Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo serán tratados como costo del activo intangible, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. En este caso la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970–INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible. (...)

7. VIDA ÚTIL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

La vida útil de los activos intangibles puede ser indefinida o finita. Es indefinida cuando no exista un límite previsible al período que se espera que el activo genere beneficios económicos futuros. Al contrario, la vida útil del activo intangible es finita cuando puede estimarse el período durante el cual la entidad contable pública recibirá beneficios económicos o un potencial de servicios

8. AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando

el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar. (...)"

2. Con aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

La Norma de Activos Intangibles incluida en el Capítulo I – Activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

"15. ACTIVOS INTANGIBLES 15.1.

Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

15.3. Medición posterior

23. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

24. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.

25. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización. (...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Con aplicación al Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

1 y 2. Para que un software licenciado o propietario pueda hacer parte de los activos de la entidad se debe evaluar si reúne las características relativas para ser reconocido como activo intangible, es decir, que sea un bien inmaterial o sin apariencia física, susceptible de identificarse, controlarse, el cual provee beneficios económicos o un potencial de servicios a la entidad, y cuya medición monetaria sea confiable; de lo contrario, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto.

En consecuencia, de cumplir con los criterios de reconocimiento de activos intangibles, se registra en la subcuenta 197008 – Software, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, los software propietarios caracterizados por la posesión de un derecho de autor sobre el mismo, el cual le permite autorizar o prohibir su utilización a un tercero por cualquier medio.

Por su parte, se registra en la subcuenta 197007 – Licencias, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, los software licenciados derivados de contratos, donde el licenciante (autor del desarrollo del programa informático o titular de los derechos intelectuales del mismo) le otorga al licenciario un derecho de uso sobre el activo bajo unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas del contrato.

3 y 4. La entidad deberá determinar la amortización de los activos intangibles que tengan una vida útil finita, durante el lapso en el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios; de lo contrario, es decir, de tener una vida útil indefinida, el Procedimiento referido en las consideraciones del presente concepto establece que no son amortizados.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar, que no necesariamente coincide con el momento de su registro como activo.

Como ejemplo de lo anterior se destaca la amortización de los activos intangibles desarrollados, cuyos desembolsos incurridos en la fase de desarrollo son tratados como costo del activo intangible debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970– INTANGIBLES, activo que no se amortiza hasta tanto esté en condiciones para su utilización por parte de la entidad.

Con aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

1 y 2. Los software propietarios o licenciados, según corresponda, se reconocen como activos intangibles bajo el nuevo Marco Normativo cuando cumplan con los criterios de reconocimientos definidos en la Norma de Activos Intangibles, es decir, que sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar una medición fiable. Adicionalmente, se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

3. Posterior a su reconocimiento, los activos intangibles se miden por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Para el cálculo de la amortización de activos intangibles con vida útil finita, definida como la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil, la entidad deberá aplicar lo establecido en el numeral 15.3 de la Norma de Activos Intangibles, que incluye la determinación de la vida útil, el valor residual y el método de amortización.

4. La amortización del activo intangible iniciará únicamente cuando esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, que no necesariamente coincide con el momento de su registro como activo, como por ejemplo los activos intangibles registrados en la subcuenta 197010 - Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970 – ACTIVOS INTANGIBLES.

CONCEPTO No. 20172000106291 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de marcas cuando los desembolsos correspondientes son realizados por una entidad distinta a la entidad contable pública

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de marcas cuando los desembolsos

	correspondientes son realizados por una entidad distinta a la entidad contable pública
--	--

Doctor
MILTON ALEXANDER GALLO JURADO
Contador
Coljuegos
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044162, del 02 de octubre de 2017, mediante la cual plantea que en virtud de un contrato de concesión suscrito entre Coljuegos y un concesionario privado, se registraron ante la Superintendencia de Industria y Comercio a nombre de Coljuegos las marcas Super Astro - Astro Sol y Astro Luna; con vigencias hasta el año 2024 y 2025 respectivamente.

El concesionario pagó los trámites asociados al registro de marca y desde el principio la marca quedó registrada a nombre de Coljuegos, sin que éste haya realizado algún desembolso asociado a la marca, tampoco se ha realizado nunca una valoración de la marca.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

- ✓ ¿Coljuegos debe someter a algún tipo de avalúo dicha marca para reconocer un activo intangible bajo el régimen precedente?
- ✓ ¿Coljuegos debe únicamente revelar en sus notas a los estados financieros el derecho que tiene sobre dichas marcas bajo el régimen precedente?
- ✓ ¿Coljuegos debe someter a algún tipo de avalúo dicha marca para reconocer un activo intangible bajo el nuevo marco normativo?
- ✓ ¿Coljuegos debe únicamente revelar en sus notas a los estados financieros el derecho que tiene sobre dichas marcas bajo nuevo marco normativo?

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Plan General de Contabilidad Pública, establece en el numeral 9 del Título II – Sistema Nacional de Contabilidad Pública, relativo a Normas técnicas de Contabilidad Pública, establece que:

“(…)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

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

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

(…)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

(…)

Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico.

(…)

9.1.1.8 Otros activos

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

(...)

Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles.

(...)

El valor de los intangibles adquiridos y los desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrá el potencial de servicios o los beneficios económicos esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados, debiendo reconocerse como gasto, costo o menor valor del patrimonio, según corresponda. Los intangibles entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación.

(...)

9.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio

(...)

El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso.

(...)

Para efectos de revelación, el superávit pagado está conformado por la prima en colocación de acciones y de cuotas o partes de interés social; el superávit operacional, por el resultado del ejercicio, el resultado de ejercicios anteriores, los dividendos y

participaciones decretados y las reservas; el superávit de valuación está conformado por las valorizaciones, el originado en la aplicación del método de participación patrimonial y el saldo de la revalorización del patrimonio; el superávit incorporado incluye los bienes y derechos incorporados y los intangibles formados, y el superávit donado comprende las donaciones en dinero, especie y derechos sin contraprestación económica. Las disminuciones patrimoniales están conformadas por la incorporación de pasivos y el registro de provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones.

El patrimonio público se revela dependiendo del sector al que pertenezca la entidad contable pública. En este sentido, Hacienda Pública es el concepto de patrimonio de las entidades del sector central y Patrimonio Institucional corresponde a las entidades del sector descentralizado por servicios.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Manual de Procedimientos, establece en su Capítulo VI – Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, que:

“1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.

2. ACTIVOS INTANGIBLES ADQUIRIDOS

Son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero, que puede ser otra entidad contable pública o una entidad privada.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“Cuenta: 1970 - INTANGIBLES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades.

La contrapartida corresponde a las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 3237-Superávit por Formación de Intangibles.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los intangibles desarrollados, formados y adquiridos a cualquier título.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la enajenación de los intangibles a cualquier título.
- 2- La extinción del derecho o la amortización total del intangible.
- 3- El valor de los ajustes que disminuyan el valor del intangible.

(...)

Cuenta: 3235 – SUPERÁVIT POR DONACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o derecho recibido en donación.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor reclasificado a la cuenta 3260-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los bienes y derechos recibidos en donación.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta 1970 – INTANGIBLES se encuentra la subcuenta 197002 – Marcas.

Consideraciones bajo el Marco Normativo para entidades de Gobierno

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, establece en su Capítulo I – Activos, que:

“(...)”

15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, establece en su numeral 1.1.14 – Activos intangibles, que:

“1.1.14. Activos intangibles

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los activos intangibles son recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso normal de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, las partidas correspondientes a activos intangibles pueden encontrarse clasificados en el grupo Otros Activos, en la cuenta Intangibles.

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

a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. Para tal efecto, se tendrán en cuenta los activos intangibles que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b) Medir los activos intangibles adquiridos de La siguiente forma:

i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Preguntas No. 1 y 2.

Considerando las características de las marcas mencionadas, registradas ante la Superintendencia de Industria y Comercio, y ante las cuales Coljuegos, como administrador del Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar, se encuentra como titular de las mismas, debe evaluar si se configuran los criterios de ser identificables y controladas, además de tener la capacidad de generar beneficios económicos o un potencial de servicios a través de su explotación, de acuerdo a lo establecido en el Título II – Procedimientos contables, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, esto con el fin de determinar si dichas marcas se reconocerán como activos intangibles de Coljuegos, considerando las actividades que el operador lleva a cabo.

Con base en lo anterior, si al realizar el análisis correspondiente, Coljuegos determina que las marcas son parte de sus activos intangibles, deberá considerar que, dadas las características de su adquisición, bajo la cual los desembolsos correspondientes son realizados por el operador, las reconocerá por el valor convenido entre Coljuegos y el

operador, lo cual podría corresponder al monto desembolsado; o, en forma alternativa, el estimado mediante un avalúo técnico, al corresponder a una adquisición mediante donación, al proceder de una entidad privada. Para tal efecto, registrará un débito en la subcuenta 197002 – Marcas, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, contra un crédito en la cuenta 3225 – SUPERÁVIT POR DONACIONES.

En el caso que Coljuegos concluya que las marcas no corresponden a activos intangibles para ella, el Plan General de Contabilidad no obliga ni limita a realizar revelaciones al respecto.

Preguntas No. 3 y 4

Si en la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la Entidad concluye que las marcas hacen parte de sus activos intangibles, en la fecha de transición deberá dar cumplimiento a los parámetros y procedimientos señalados en el Instructivo 002 de 2015 y evaluar si se configuran los criterios relacionados con poder ser identificables, controlados, y de los cuales se espere generar beneficios económicos o un potencial de servicios, específicamente en el marco de los activos intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación.

En este sentido, de concluirse que las marcas sí corresponden a activos intangibles de Coljuegos, se deberá determinar el valor de mercado de dichos activos en la fecha en que se adquirieron. Si esto no es factible, se determinará el costo de reposición de los mismos, también en la fecha en que se adquirieron. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá los activos por el valor inicialmente reconocido.

De igual forma, en el caso que Coljuegos concluya que las marcas no corresponden a activos intangibles para ella, el Marco Normativo para entidades de Gobierno no obliga ni limita a realizar revelaciones al respecto.

CONCEPTO No. 20172000107171 DEL 06-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Registro contable de retiros de recursos administrados por el

FONPET

Doctora

MARIELA REALPE

Contadora

Municipio de Buesaco

Buesaco - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047022, del 20 de octubre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Necesito saber el correcto registro contable de encargos fiduciarios, en especial los valores negativos que aparecen en la columna aportes en pesos (con rendimientos)”.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 1. Encargos Fiduciarios del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

ENCARGOS FIDUCIARIOS

El procedimiento contable definido para los encargos fiduciarios es aplicable a los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes contenidas en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, por parte de las entidades contables públicas.

Tratándose de los encargos fiduciarios y atendiendo el principio de Causación o Devengo, la entidad contable pública debe reconocer, por lo menos al finalizar el mes, los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, con base en la información que presente la sociedad fiduciaria y dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública. Para suministrar información detallada del encargo fiduciario, la entidad contable pública puede crear códigos auxiliares que identifiquen los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos del negocio fiduciario.

El tratamiento contable de los encargos fiduciarios depende de la finalidad con la que se realicen, es decir fiducia de inversión, fiducia de administración, fiducia de garantía y fiducia inmobiliaria. En relación con la fiducia inmobiliaria debe aplicarse el procedimiento contable de la fiducia de administración o de la fiducia de inversión, según corresponda, teniendo en cuenta que este negocio tiene como finalidad la administración de recursos y bienes afectos a un proyecto inmobiliario o la inversión y administración de los recursos en efectivo destinados a la ejecución de un proyecto inmobiliario.

Por otra parte el numeral 11- Encargos fiduciarios con recursos de otras entidades contables públicas del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, establece:

11. ENCARGOS FIDUCIARIOS CON RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

Cuando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de encargos fiduciarios en los cuales esta última participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:

La entidad contable pública titular de los recursos debita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario- Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria. Tratándose de recursos destinados al pago de pensiones, se debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y se acredita la subcuenta 190101-Efectivo de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho previamente causado y directamente recaudado por la sociedad fiduciaria.

La entidad contable pública que administra los recursos, a través del encargo fiduciario, acredita la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Tratándose de recursos del FONPET, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en calidad de administrador y fideicomitente, con el traslado de los recursos a las sociedades administradoras, acredita la subcuenta 930402-Recursos administrados por sociedades

administradoras, de la cuenta 9304-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS-FONPET y debita la subcuenta 991508-Recursos administrados en nombre de terceros-FONPET, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por lo menos al finalizar el mes, y con base en la información que presente la sociedad fiduciaria, la entidad contable pública que participa como fideicomitente debe ajustar el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través de encargo fiduciario. Al mismo tiempo debe suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, para que ésta los incorpore en su información contable y ajuste el valor registrado en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o en la subcuenta 190104- Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, según corresponda.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1901- RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL establecen:

CUENTA 1901

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas objeto de la reclasificación, o la del ingreso correspondiente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las cotizaciones recibidas.
- 2- El valor neto de los activos destinados al pago del pasivo pensional.
- 3- El valor de los encargos fiduciarios constituidos.
- 4- El valor de las inversiones en títulos.
- 5- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los encargos fiduciarios.
- 6- El mayor valor generado por la actualización de las inversiones.

SE ACREDITA CON:

- 1- Los pagos del pasivo pensional.
- 2-El valor de los gastos generados con cargo a los encargos fiduciarios constituidos, de conformidad con las cláusulas convenidas.
- 3- El menor valor generado por la actualización de las inversiones

La descripción y la dinámica de la cuenta 4805 – FINANCIEROS señalan:

CUENTA 4805

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, provenientes de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera y la prestación de servicios de crédito otorgados por entidades no financieras, entre otros.

La subcuenta 480589- Utilidad en titularización de activos registra la diferencia positiva entre los flujos efectivamente recibidos con respecto al valor de los bienes y derechos titularizados.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1425-Depósitos Entregados en Garantía, 1470-Otros Deudores y 2915- Créditos Diferidos. Así mismo las subcuentas que correspondan del Grupo 12-Inversiones e Instrumentos Derivados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

La documentación aportada no permite identificar los movimientos efectuados en la

cuenta que la entidad tiene en el Fonpet, pero al parecer el tema objeto de su consulta se deriva de retiros efectuados. Como consecuencia de ello, corresponde a la entidad examinar si se efectuaron retiros de la reserva y el propósito para el cual se han efectuado estos, con base en lo cual se debe determinar el registro que procede.

Así por ejemplo, si se efectuó un retiro con el propósito de efectuar un pago del pasivo pensional, se debe disminuir el importe del saldo registrado en la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y correlativamente disminuir el pasivo que se está cancelando con estos recursos.

En caso de haberse efectuado un retiro a título de desahorro para pagos a EPS, la entidad deberá aplicar el procedimiento determinado en el concepto N° 20172000029651 del 5 de junio de 2017, del cual se adjunta copia.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017
20172000004991 del 17-02-2017
20172000013261 del 03-03-2017
20172000015431 del 09-03-2017
20172000018511 del 17-03-2017
20172000023371 del 10-04-2017
20172000024701 del 27-04-2017
20172000029651 del 05-06-2017
20172000029701 del 05-06-2017
20172000029901 del 06-06-2017
20172000030991 del 15-06-2017
20172000031051 del 16-06-2017
20172000033861 del 23-06-2017
20172000042231 del 17-07-2017
20172000047651 del 11-08-2017
20172000058271 del 15-09-2017
20172000063551 del 04-10-2017
20172000074081 del 09-11-2017
20172000091451 del 10-11-2017
20172000106311 del 29-11-2017
20172000109061 del 18-12-2017
20172000110651 del 21-12-2017

1.10. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.11. OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000056651 del 11-09-2017

1.12. OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.13. CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 2017200000451 DEL 06-01-2017
--

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos en administración en virtud del Convenio Interadministrativo celebrado con Corpocaldas y el Municipio la Dorada

Doctora
SANDRA MILENA MESA PARRA
Jefe de Sección de Contabilidad
Empocaldas S.A. E.S.P

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007921-2, del 6 de Diciembre de 2016 mediante la cual con relación a los recursos recibidos de Corpocaldas y el Municipio la Dorada en virtud del Convenio interadministrativo N° 0166 de 2016, si los puede reconocer como ingresos en el grupo 48 transferencias o como pasivo en la cuenta 2453 Recursos recibidos en administración.

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo N° 0166 del 01 de junio de 2016, celebrado entre Empocaldas, Corpocaldas y el Municipio la Dorada, en sus cláusulas estipula: **-PRIMERA. OBJETO:** AUNAR ESFUERZOS PARA LA REHABILITACIÓN DEL SISTEMA DE ALCANTARILLADO DEL MUNICIPIO LA DORADA CALDAS... **SEGUNDA- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A.- OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE EMPOCALDAS:**... 1) Aportar la suma...2) Recibir los recursos que por concepto de aportes y que a su favor girará CORPOCALDAS y el MUNICIPIO. 3) Aperturar una cuenta bancaria exclusiva para el manejo de los recursos y/o aportes...4) Una vez suscrita el acta de liquidación, girar los rendimientos financieros generados por el aporte realizado por...15) Presentar informes trimestrales del avance del proyecto al MUNICIPIO DE LA DORADA Y CORPOCALDAS. **OBLIGACIONES GENERALES DE EMPOCALDAS. -4** presentar informes de avance de tipo técnico y financiero del desarrollo del convenio.

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)”

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

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe:

2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, a la luz de las disposiciones tanto del Marco Conceptual, como del Catálogo General de Cuentas y en virtud del Convenio Interadministrativo N° 0166 de 2016, los recursos recibidos por Empocaldas de

Corpocaldas y el Municipio la Dorada, corresponden a un pasivo en calidad de recursos recibidos en administración

La administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular.

Por lo tanto, los recursos entregados en administración representan un derecho a favor de la entidad contable pública que los entrega, incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Estos recursos, constituyen un pasivo para la entidad que los recibe en calidad de administradora como recursos recibidos en administración, cuya obligación se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los sobrantes.

Como consecuencia, Empocaldas deberá reconocer con la recepción de los recursos un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual disminuirá con la ejecución de los recursos. Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110- DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición. Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y como contrapartida se debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000017481 DEL 14-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Otros pasivos
	SUBTEMAS	Registros contables en subcuentas “otros”

Doctor
 JUAN CARLOS HERRAN VELEZ
 Subdirector Financiero
 AGENCIA COLOMBIANA PARA LA REINTEGRACION
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500010092 del 1 de marzo de 2017, en la cual formula la siguiente consulta:

En atención a los hallazgos realizados por la Contraloría General de la República en su última visita a la Agencia Colombiana para la Reintegración de Personas y Grupos Alzados en Armas - ACR, en particular el hallazgo No.22 “Valor Revelado Subcuenta Otros Vigencia 2015 (QQ”, en el cual se observa que el registro realizado en las cuentas 242590 “Otros Acreedores” y 290590 Otros recaudos a favor de terceros” superaba el 5% del total de la cuenta (...)

Sobre el particular, es pertinente mencionar que en la cuenta 242590 “Otros Acreedores” la ACR ha venido registrando y revelando los apoyos económicos a las Personas en Proceso de Reintegración - PPR que el encargo fiduciario no pudo pagar de manera exitosa, devolviendo los recursos a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, creando la cuenta por pagar a favor de la ACR.

Solicita (...)” validación si el registro en la cuenta 242590 “Otros Acreedores” o en la que nos informe la CGN, se puede seguir realizando de manera consolidada las obligaciones de los PPR bajo el NIT de la ACR, teniendo en cuenta la confidencialidad de la información de éstos” (...)

“En cuanto a la cuenta 290590 “Otros recaudos a favor de terceros”, la ACR ha venido reconociendo únicamente el recaudo correspondiente a la Estampilla Pro Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia, la cual se registra conforme al procedimiento contable emitido por la Contaduría General de la Nación el 6 de febrero de 2015. (...)”

Igualmente solicita que:

(..) considerando el aplazamiento de la implementación de las NICSP se solicita la creación de una cuenta para el registro de los pagos no exitosos efectuado por el Encargo Fiduciario y devueltos al Tesoro Nacional, tal como aparece en el nuevo Marco Normativo (Resolución 620-15 Catálogo General de Cuentas par entidades de gobierno) cuenta 2466 “SALDOS DISPONIBLES EN PATRIMONIOS AUTONOMOS Y OTROS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN” — Subcuenta 246601 “Reintegro de tesorería” o en su defecto instrucciones sobre el registro y revelación de estos hechos económicos.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que “Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales, la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 11 del Procedimiento contable para la Estructuración y presentación de los estados contables, del Régimen de Contabilidad Pública en relación con la utilización de las subcuentas denominadas “Otros” señala, “Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte. (...)”

Con relación al reconocimiento del valor de la estampilla a favor de las universidades, la CGN expidió el concepto N° 20142300031601 expedido a la Doctora Luz Mary Clavijo Ibagón de la Universidad Nacional, el 10 de noviembre de 2014, el cual en el punto 1 de las consideraciones, señala:

“1) Recaudo del valor de las estampilla por parte de las entidades estatales designadas como agentes de retención.

Las entidades públicas que de conformidad con la normatividad vigente deben efectuar el descuento por la estampilla a los contratistas, deben reconocer estos recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONCLUSIONES

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

242590 "Otros Acreedores. Los conceptos sobre los cuales no se dispone de una cuenta específica deben continuar registrándose en la subcuenta denominada "otros" y en caso de que el saldo supere el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva, o la opción que la plataforma tecnológica le permita.

2) Con relación a la solicitud de creación de una cuenta para el registro de los pagos no exitosos efectuado por el Encargo Fiduciario y devueltos al Tesoro Nacional, le informamos que no es viable la creación de nuevos códigos en razón a la proximidad de la aplicación del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015. Por lo tanto la cuenta 2466 "SALDOS DISPONIBLES EN PATRIMONIOS AUTONOMOS Y OTROS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN", Subcuenta 246601 "Reintegro de tesorería solo podrá ser utilizada a partir de la aplicación de esta normatividad. Mientras tanto ante la ausencia de una subcuenta específica deberán utilizar el código "otros", bajo los mismos criterios expuestos en el punto 1 de estas conclusiones.

290590 "Otros recaudos a favor de terceros. El recaudo del valor de la estampilla pro Universidad Nacional deberá continuar registrándose en esta subcuenta, de conformidad con lo señalado en el concepto N° 20142300031601, mencionado en las consideraciones del cual se anexa copia por ser aplicable al caso consultado.

CONCEPTO No. 20172000031061 DEL 16-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Pasivos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de registrar en cuentas de orden la información contable sobre la ejecución de los proyectos.

Doctora

AMELIA ESCOBAR CHACÓN

Profesional Sénior Administración Contable e Impuestos

Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander Von Humboldt

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500022882 del 9 de mayo de 2017, mediante la cual pregunta: “(...) es necesario registrar en cuentas de orden la ejecución de los convenios recibidos en administración, aunque en la cuenta 2453 a nivel de subcuenta se tenga el registro detallado de los gastos incurridos, por ejemplo 245301-nómina, 245302-honorarios?”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Desde el marco de la Doctrina Contable Pública, relacionado con el control de la ejecución de los recursos en la modalidad de convenios, la CGN ha expedido varios conceptos acerca del procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones relacionadas con el convenio, entre otros, el radicado N° 20152000038141 DEL 08-10-15, dirigido al señor Hugo Chaparro, el cual respecto de este tema igualmente señaló:

“Registros en la contabilidad del Ejecutor

Como en este caso la entidad recibe recursos en administración, con las ejecuciones disminuirá el pasivo constituido, mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION con crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición; en tanto que si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, deberá acreditarse la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS, contra la

subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, evento en el cual si así lo estima necesario, podrá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones de la entidad, a nivel de auxiliares. (Subrayado fuera de texto)

(...)

Además, durante toda la vida del proyecto, como entidad ejecutora, le corresponderá acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo. Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizara la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCION DE PROYECTOS DE INVERSION, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecucion de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos un debito a la subcuenta 991522-Ejecucion de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355- EJECUCION DE PROYECTOS DE INVERSION. Cuentas que serán canceladas a la liquidación del convenio o contrato.”

CONCLUSIONES

Con base en lo expuesto, la entidad deberá durante toda la vida del convenio, acumular en su contabilidad, la información total de este, en los términos descritos en el expediente N°20152000038141 mencionado en las consideraciones, del cual se anexa copia por ser aplicable al caso consultado. Como puede observarse los propósitos del registro a nivel de cuentas de orden son diferentes a los efectuados a nivel de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, pues en el primer caso se trata de acumular y presentar el total de la ejecución del proyecto, en tanto que en el segundo caso se trata de registrar y controlar en cualquier momento el saldo de la obligación del ejecutor, con respecto al propietario de los mismos, derivado de los recursos que le han sido conferidos en administración.

CONCEPTO No. 20172000031471 DEL 22-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Subcuenta contable para el registro de la retención en la fuente a título del impuesto complementario de avisos y tableros.

Doctora

LUISA FERNANDA RAMÍREZ

GIT Sistema Integrado de Información Financiera SIIF

Contaduría General de la Nación

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500025592, del 25 de mayo de 2017, en la cual solicita el código de la subcuenta contable, a utilizar en el registro de la retención en la fuente a título del impuesto complementario de avisos y tableros.

CONSIDERACIONES

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

“2436 - RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor que ha sido recaudado por los agentes de retención frente, a todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto en los casos en los cuales no deban hacerlo por expresa disposición legal.

En la subcuenta 243625-Impuesto a las Ventas Retenido por Consignar debe registrarse el impuesto a las ventas retenido en la adquisición de bienes o servicios gravados, la cual deberá efectuarse en el momento del pago o abono en cuenta por los agentes de retención definidos en la ley.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el abono en cuenta por la adquisición de bienes y servicios y pagos laborales que generen retención en la fuente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- Las consignaciones de los valores retenidos en favor de la administración tributaria.
- 2- El valor por concepto de retenciones sobre el impuesto a las ventas, correspondiente a las devoluciones y anulaciones de operaciones de bienes o servicios gravados.

SE ACREDITA CON:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1065

- 1- Los valores retenidos por la entidad contable pública por los diferentes conceptos.
- 2- Los valores correspondientes a autorretenciones realizadas por los entes autorizados.
- 3- El valor retenido por concepto de IVA por las entidades contables públicas que son agentes de retención”.

CONCLUSIONES

Al ser la retención en la fuente a título del impuesto complementario de avisos y tableros, un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto, se ha establecido el registro contable de este importe en la subcuenta contable 243690 – Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. A nivel de auxiliares la entidad podrá efectuar las desagregaciones que considere pertinentes y en las notas a los estados contables efectuar las revelaciones respectivas.

CONCEPTO No. 20172000035901 DEL 05-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Pasivos con independencia de limitaciones Presupuestales y del Sistema Integrado de Información Financiera

Doctor
 JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500001172, del 13 de enero de 2017, en la cual consulta lo siguiente:

“Conforme a lo establecido en la circular externa No 062 expedida el 18 de noviembre de 2016 por la Administración SIF Nación, en la cual señala en el numeral 9.2 literal C lo siguiente: “Registro de obligaciones en el período de transición: Durante el período de

transición, conforme lo señala las disposiciones generales de la Ley Anual de Presupuesto para lo vigencia 2017, se puede efectuar el registro de obligaciones de los bienes y/o servicios recibidos a satisfacción o 31 de diciembre de 2016 y en los demás eventos, con el cumplimiento de los requisitos que hagan exigible su pago a 31 de diciembre de 2016, por lo cual en la transacción de registro de obligaciones se podrá seleccionar la fecha diciembre 31 de 2016”, pero igualmente, mediante Comunicado de fecha 03 de enero de 2017, la Administración SIIF Nación informa que la Dirección General del Presupuesto Público Nacional en respuesta a la solicitud de la posibilidad de “obligar” compromisos presupuestales 2016 en este momento (periodo de transición), recuerda que:

“El Decreto 111 de 1996, Estatuto Orgánico del Presupuesto dice:

ARTICULO 89. Las apropiaciones incluidas en el Presupuesto General de la Nación son autorizaciones máximas de gasto que el Congreso aprueba para ser ejecutadas o comprometidas durante la vigencia fiscal respectiva. Después del 31 de diciembre de cada año estas autorizaciones expiran y, en consecuencia, no podrán comprometerse, adicionarse, transferirse ni contracreditarse.

Al cierre de la vigencia fiscal cada órgano constituirá las reservas presupuestales con los compromisos que al 31 de diciembre no se hayan cumplido, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de la apropiación. Las reservas presupuestales solo podrán utilizarse para cancelar los compromisos que les dieron origen.

Igualmente, cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios.

...De acuerdo con lo anterior, la constitución de rezago presupuestal, correspondiente a la vigencia fiscal 2016 de las reservas presupuestales es la diferencia entre los compromisos y las obligaciones, y las cuentas por pagar la diferencia entre las obligaciones y los pagos con corte a 31 de diciembre de 2016 de conformidad a los registros en el SIIF Nación. Por lo anterior, no es procedente realizar registros de compromisos ni obligaciones, ni pagos después de la fecha señalada, sino en casos excepcionales de ajuste. En consecuencia ninguna entidad tiene restringida la posibilidad de constituir su rezago para proceder al respectivo registro de las obligaciones y los pagos.”

De acuerdo con la información anterior y teniendo en cuenta que el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación, define los principios de Registro, Devengo o Causación y Periodo Contable en los siguientes términos:

“Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que dispone la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

Periodo Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre.”

En consecuencia, el ICBF a 31 de Diciembre de 2016 recibió los bienes y servicios, sin embargo, por instrucciones de la Dirección General del Presupuesto Público, no es posible generar las obligaciones presupuestales en SIIF Nación y por ende la cuenta por pagar (Pasivo) con fecha 31 de diciembre de 2016, en el periodo de transición comprendido entre el 01 y el 20 de enero de 2017 (Periodo en el cual se obtienen los documentos soporte para el trámite de las obligaciones).

Conforme al instructivo 002 del 21 de diciembre del 2016 de la CGN en el numeral 1.2.2 Conciliación entre las áreas de la entidad que generan información contable, antes del cierre se debe garantizar la consistencia de la información.

Por lo tanto se eleva la consulta, para establecer si con independencia de las limitaciones presupuestales y del sistema oficial Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación, se deben reconocer las obligaciones (Pasivo que actualmente no genera traza en SIIF Nación - 240101) que contrajo el ICBF, con el recibido de los bienes y servicios, a 31 de diciembre de 2016”

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

CONSIDERACIONES

En el Régimen de Contabilidad Pública, para efectos del reconocimiento de los Pasivos, se debe considerar los párrafos 102, 107, 108, 110, 117, 121, 202, 204, 223 y 224 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP precedente, los cuales establecen:

“102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la

Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

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

108. **Oportunidad.** La información contable pública es oportuna si tiene la posibilidad de influir a tiempo sobre la acción, los objetivos y las decisiones de los usuarios con capacidad para ello. La disponibilidad para satisfacer las demandas por parte de los usuarios es fundamental, en la medida que permite evaluar la eficiencia y eficacia de la información contable pública y del sistema que la produce.

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

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

121. **Período contable.** Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. (...)

202. **Noción.** Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (...)

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos. (...)

223. **Noción.** Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, describe:

“24 CUENTAS POR PAGAR

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones que la entidad contable pública adquiere con terceros, relacionadas con las operaciones que lleva a cabo, en desarrollo de funciones de cometido estatal.” (Subrayados fuera de texto)

Asimismo, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3.16. Cierre Contable

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

Por otro lado, el Artículo 89 del Estatuto Orgánico de Presupuesto, contenido en el Decreto Nacional N° 111 de 1996, señala: “(...) Igualmente, cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios”. (Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la conciliación de la información contable y la presupuestal, la Contaduría General de la Nación mediante concepto radicado con el número 20132000036181 del 17 de septiembre de 2013, dirigida al doctor Rubiano Bermúdez Villada, Coordinador Grupo de Gestión Financiera de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierra Despojadas, señaló:

“(...) la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí.

Igualmente, la contabilidad patrimonial permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí”. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, atendiendo las disposiciones en materia de características cualitativas de la información contable pública conforme a los principios de registro, devengo o causación, período contable y la Resolución N° 357 de 2008, los hechos, operaciones y transacciones se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación con el período en el cual deben medirse los resultados de las operaciones.

Como consecuencia de ello, con independencia de las limitaciones Presupuestales y del SIIF Nación, la Entidad debe reconocer las obligaciones contraídas con el recibido de los bienes y servicios, a 31 de diciembre de 2016. Si las cuentas por pagar cumplen con la

condición de Pasivo, se deben registrar en el momento en que nace la obligación en razón a que se recibe el bien o el servicio, en cumplimiento del principio de Devengo.

Por tanto, si bajo las condiciones de los hechos, operaciones y transacciones realizadas, se materializan derechos para los terceros que representan obligaciones para la entidad, contablemente se deben registrar los respectivos pasivos, con independencia de las restricciones que presenten las normas presupuestales y las condiciones de manejo del SIIF, puesto que desde la perspectiva de la contabilidad patrimonial, en cumplimiento del principio de Devengo o causación y la norma técnica relativa a las cuentas por pagar, es imperioso el reconocimiento del valor total de las obligaciones contraídas, afectando el estado de situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

Al respecto, debe tenerse presente que la Información Contable Pública y la Presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que por diversas circunstancias conlleva a que una misma transacción u operación tenga tratamientos diferenciales, razón por la que no se debe pretender que los resultados de ambos sistemas sean similares; sin embargo, los datos revelados por ambos sistemas deben ser conciliables.

CONCEPTO No. 20172000043391 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Ingresos
	SUBTEMAS	Retiro de la contabilidad de la cuenta por pagar al Hospital Militar Central por condonación de la obligación

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Subvenciones
	SUBTEMAS	Retiro de la contabilidad de la cuenta por cobrar al Ministerio de Defensa Nacional- Dirección General de Sanidad Militar (DGSM), por condonación de la deuda.

Brigadier General
CLARA ESPERANZA GALVIS DIAZ
Director de la Entidad Descentralizada adscrita al Ministerio de Defensa
Hospital Militar Central
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500032512 del 18 de julio de 2017 en la cual solicita concepto para el registro de la condonación de cuentas por pagar de la vigencia del 2016.

Manifiesta lo siguiente:

“(…)

4. El Hospital es parte integral del Sistema de Salud de la Fuerzas Militares, en cuyo esquema desarrolla las funciones de la IPS de nivel III y IV, para lo cual firma un convenio anual para la prestación de servicios a los usuarios del sistema de salud y a través del proceso de facturación efectúa el cobro a la Dirección General de Sanidad Militar DGSM: al cierre de la vigencia 2016 estas cuentas por cobrar suman \$128.699.451.270.oo.

La condonación de la deuda de la Dirección General de Sanidad Militar se efectuará previa autorización del Consejo Directivo de la Entidad y con el cumplimiento del marco normativo aplicable a estas transacciones y a la Entidad.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El párrafo 223 relativo a las normas técnicas de las cuentas por pagar, contenido en el Plan General del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala:

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

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

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

Por su parte, el catálogo general de cuentas del RCP describe las siguientes cuentas así:

2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

Representa el valor de las obligaciones autorizadas por vía general, contraídas por la entidad contable pública por concepto de adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

DINAMICA:

(...)

SE DEBITA CON: 1- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos. 2- El valor de la diferencia en cambio originada en las obligaciones pactadas en moneda extranjera.

4810-EXTRAORDINARIOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

De cara al Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, anexo a la Resolución 414 N° de 2014 modificada por la Resolución N° 607 de 2016, el numeral 2.2 de la Norma de Ayudas gubernamentales y subvenciones, expresa:

“(...)

2.2. Subvenciones 2.2.1. Reconocimiento 3.

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

9. Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.

Igualmente el numeral 2.5 de la Norma de cuentas por cobrar, señala lo siguiente:

2.5. Baja en cuentas 7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y modificada por la Resolución N° 466 de 2016, describe las siguientes cuentas así:

5424-SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

DINÁMICA

(...)

1- El valor de la subvención causada

Esta cuenta contiene la subcuenta 542403- Subvención por condonación de deudas

1319- PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente,

representa los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

SE ACREDITA CON:

(...)

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones los registros contables en cada una de las entidades, son los siguientes:

1. El Ministerio de Defensa Nacional - Dirección General de Sanidad Militar, para el retiro de la contabilidad de la cuenta por pagar al Hospital Militar Central, una vez se cuente con la respectiva autorización sobre la condonación de la deuda, debita la subcuenta y cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.
2. El Hospital Militar Central, para el retiro de la cuenta por cobrar a cargo de la DGSM del Ministerio de Defensa, soportado en la autorización de las instancias que correspondan. registrará un débito en la subcuenta 542403- Subvención por condonación de deudas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1319- PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

CONCEPTO No. 20172000063021 DEL 29-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Recaudo de contribución de valorización

Doctora

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

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500041542 del 13 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

Cordial saludo, con el fin de atender derecho de petición formulado por un ciudadano de fecha septiembre 4 de 2017, solicitamos concepto respecto de si existe obligación de reconocer en los estados financieros, pasivos por la no ejecución de obras contempladas en el Plan de Desarrollo propuesto por el alcalde electo, y sobre las cuales se generó facturación y recaudo por contribución de valorización en el entendido que dichas obras serían financiadas con dicho tributo.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 202 del numeral 9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos del Régimen de Contabilidad pública – RCP, señala:

202. Noción: Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

Los párrafos 223 y 224 del numeral 9.1.2.3. Cuentas por pagar del RCP establecen:

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

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la tasa representativa del mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe

estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta (Subrayado fuera del texto).

Finalmente, los párrafos 233 y 234 del numeral 9.1.2.6. Pasivos estimados del RCP establecen:

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El recaudado de recursos de la contribución por valorización pagada por los contribuyentes para financiar una obra que finalmente no se ejecutó, contablemente genera un pasivo para la entidad y un derecho para el contribuyente.

CONCEPTO No. 20172000066771 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos recibidos para ejecución del convenio interadministrativo entre el Municipio de Sogamoso y Salud Sogamoso E.S.E.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Corrección de errores de ejercicios anteriores por el reconocimiento de los recursos recibidos para ejecución del

	convenio interadministrativo entre el Municipio de Sogamoso y Salud Sogamoso E.S.E.
--	---

Doctora
 GILMA JANETH PERICO GRANADOS
 Contadora
 Salud Sogamoso E.S.E.
 Sogamoso -Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500042522, del 19 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) concepto con respecto a la contabilización de la suma recibida por SALUD SOGAMOSO E.S.E. en febrero del 2016, proveniente del convenio realizado con el Municipio de Sogamoso No. 00008-2015, cuyo objeto era el AUNAR ESFUERZOS, para la construcción de LA USI MAGDALENA, por un valor de MIL DOSCIENTOS MILLONES (\$ 1.200.000.000.00) de pesos Mcte, para el cual se tenía un lapso no mayor al periodo contable 2016; el dinero una vez recibido se llevó a la cuenta 47 INGRESO POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.

Dado que el objeto del contrato no se cumplió por diferentes razones, el convenio se liquidó bilateralmente, por lo que hubo necesidad de la devolución del dinero junto con sus rendimientos financieros. En la presente vigencia a (Sic) la devolución del dinero se llevó a la cuenta 5815 Ajuste gastos de Ejercicios Anteriores”.

CONSIDERACIONES

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

El Convenio Interadministrativo N° 20150008, celebrado entre el Municipio de Sogamoso y Salud Sogamoso E.S.E., establece:

“CLAUSULA PRIMERA. OBJETO. CONVENIO INTERADMINISTRATIVO CON SALUD SOGAMOSO E.S.E. PARA AUNAR ESFUERZOS CON MIRAS A MEJORAR LA RED PÚBLICA DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD DE PRIMER NIVEL CON LA CONSTRUCCIÓN DE LA UNIDAD DE SERVICIO INTEGRAL – MAGDALENA.

CLAUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: 1.- Pagar el valor del convenio en las condiciones pactadas. 2. Gestionar los recursos equivalentes al pago de la interventoría a que haya lugar. 3.- Una vez aprobados los proyectos por la Secretaría de Salud de Boyacá y el Ministerio de Salud y Protección Social, entregar los recursos disponibles para el convenio. OBLIGACIONES DE SALUD SOGAMOSO E.S.E.: las actividades a ejecutar en desarrollo del convenio son las que se relacionan a continuación: 1.- Elaborar y presentar el proyecto a la Secretaría de Salud de Boyacá y al Ministerio de Salud y Protección Social con todos los soportes requeridos. 2.- adelantar los estudios técnicos a que haya lugar para desarrollar la construcción de la unidad de servicio integral – Magdalena entre los cuales están estudios arquitectónicos, estructurales, eléctricos, sismo resistencia y demás que se encuentran de obligatorio cumplimiento de acuerdo con las normas vigentes de calidad de obra. 3.- Informar mensualmente los metros cuadrado de obra construidos al Municipio de Sogamoso a fin de realizar los pagos convenidos. (...)

CLAUSULA CUARTA. VALOR DEL CONVENIO Y FORMA DE PAGO. El valor total del Convenio es por la suma de, MIL DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$1.200.000.000) M/CTE, que el MUNICIPIO cancelará a SALUD SOPGAMOSO E.S.E. de acuerdo con las fases que desarrolle el proyecto (La propuesta de acuerdo con las fases que desarrolle el proyecto, hace parte integral del convenio).

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a la característica de la información contable pública razonabilidad, prescribe:

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece:

“2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINSITRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos”.

Ahora bien, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 y sus modificatorias, establece:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

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

En complemento, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, instituye:

“2902 – RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos. (...)

3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable". (Subrayado fuera del texto)

Salud Sogamoso E.S.E. se acogió, mediante comunicación enviada a la CGN el día 28 de enero de 2016, a lo establecido en el artículo 2 de la Resolución N° 663 de 2015, que modifica el artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014 en el párrafo primero y aplicará el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en los siguientes términos:

“Párrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido. (...)

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Considerando que para los períodos contables 2015 y 2016, la entidad aún se encontraba aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los valores recibidos por parte de SALUD SOGAMOSO E.S.E. para la ejecución del convenio interadministrativo N° 20150008, debieron reconocerse como recursos recibidos en administración, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110–DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301–En administración, de la cuenta 2453–RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, los rendimientos financieros obtenidos por los recursos del convenio debieron registrarse como un mayor valor de los recursos recibidos en administración, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110–DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301–En administración, de la cuenta 2453–RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

No obstante, como por los recursos recibidos para la ejecución del convenio la entidad afectó las cuentas de resultado reconociendo un ingreso por operaciones interinstitucionales, lo cual corresponde a un error por inexactitud en el registro contable efectuado, deberá ser corregido en el período contable actual con el fin de que la información financiera revele la realidad económica y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, dando aplicación a la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificatorias.

En ese sentido, la entidad debió realizar la corrección del error, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225–RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902–RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor recibido del Municipio de Sogamoso más los rendimientos financieros obtenidos por estos recursos. Alternamente procede la reexpresión de los estados financieros, de manera retroactiva, del periodo contable afectado por el error, y revelará mediante nota a los estados financieros la situación presentada.

Con la devolución de los recursos al Municipio de Sogamoso, el Hospital reconocerá este hecho mediante un débito en la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902–RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110–DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20172000066801 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Gasto público social
	SUBTEMAS	Contabilización de los subsidios de mejoramiento de vivienda

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

Santiago de Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500041892, del 15 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Por favor emitir concepto relacionado con la contabilización de los subsidios de mejoramiento de vivienda (arreglo de la cocina o el baño) los cuales sirven de fuente de financiación pero no se entregan en dinero sino que el fondo especial contrata a un tercero para que ejecute los subsidios, se requiere establecer si el gasto va en cabeza del beneficiario del subsidio o del contratista de los mejoramientos, en ese orden de ideas ¿cual deberá ser la contabilización?.

Telefónicamente se establece que no existe pagos de anticipos, y que lo pagos corresponden al importe de las obras ejecutadas y recibidas según actas.

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 282 y 283 del numeral 9.1.4.2. –Gastos del Régimen de Contabilidad Pública - RCP señala:

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable.(...).

La descripción y la dinámica de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS establece:

CUENTA 5550

DESCRIPCIÓN

Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor causado por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

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

Los párrafos 223 y 226 del numeral 9.1.2.3. Cuentas por pagar del RCP, señala:

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

226. Las cuentas por pagar se revelan en función de los hechos que originan la obligación, tales como: adquisición de bienes y servicios, transferencias, impuestos, depósitos, avances y anticipos y costos de endeudamiento. Adicionalmente, se clasifican atendiendo la operación especializada de algunas entidades contables públicas, entre otros: aportes a afiliados, subsidios asignados, seguros y reaseguros, premios por pagar, administración del sistema de seguridad social y fondo de solidaridad y garantía en salud.

La descripción y la dinámica de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES establece:

CUENTA2401

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones autorizadas por vía general, contraídas por la entidad contable pública por concepto de adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En la subcuenta 240102- Proyectos de inversión se registrará la adquisición de bienes y servicios identificados con proyectos específicos de inversión.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o servicio adquirido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.
2. El valor de la diferencia en cambio originada en las obligaciones pactadas en moneda extranjera.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de adquisición de bienes o servicios.
2. El valor de la diferencia en cambio originada en las obligaciones pactadas en moneda extranjera.
3. El valor de la causación de los gastos financieros en que se incurra.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para dar respuesta a sus preguntas:

El procedimiento contable aplicable al caso consultado corresponde a los siguientes lineamientos:

a) El registro contable que se debe hacer cuando se reciben obras, mediante un débito en la subcuenta 555001- Para vivienda de la cuenta 5550- SUBSIDIOS ASIGNADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones a que haya lugar.

b) En el momento del pago, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Contablemente deberá identificarse el gasto en encabeza del beneficiario del subsidio, pero adicionalmente deberá quedar la trazabilidad de la información relativa al contratista que ejecuta las obras, para el manejo de los efectos diferentes al contable.

CONCEPTO No. 20172000089891 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a efectuar para los gastos de defensa que cancela la aseguradora Mapfre por las pólizas de responsabilidad civil adquiridas por el Ministerio de Defensa Nacional.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a efectuar para los gastos de defensa que cancela la aseguradora Mapfre por las pólizas de responsabilidad civil adquiridas por el Ministerio de Defensa Nacional.

Doctora

CLARA INES CHIQUILLO DIAZ

Directora Financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043392, del día 22 de septiembre de 2017, en la cual se señala:

“En virtud del hallazgo realizado por la Contraloría General de la República en el informe de auditoría de la vigencia 2016, con toda atención me permito solicitar su colaboración en el sentido (sic) emitir concepto respecto del procedimiento contable aplicable bajo el Régimen de Contabilidad Pública y Nuevo Marco Normativo, para los gastos de Defensa (Honorarios Profesionales de abogados defensores y cauciones judiciales), que cancela la aseguradora en virtud de las Pólizas de Responsabilidad Civil, así:

Hallazgo – “Siniestros – Reclamaciones – Indemnizaciones”

“La Aseguradora MAFPRE informó a la Contraloría siete (7) siniestros que están pendientes de reconocer por parte de la aseguradora y se encuentran en proceso de estimación por valor de \$1.303.309.619,00, que corresponden a la póliza de responsabilidad Civil Servidor Público. La Contraloría en el hallazgo manifiesta que “la Entidad no reconoció en la cuenta de orden deudora 812004 – Litigios y mecanismos alternativos – Administrativas, el valor de los siniestros en cuantía de \$1.303.309.619,00, por lo tanto esta cuenta y la 890590 – Derechos Contingentes – Otros, se encuentran subestimadas.

Lo anterior obedece a debilidades en la aplicación de los procedimientos contables, adoptados mediante Resolución 356 de 2008, respecto del reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales y Reconocimiento contable de procesos de responsabilidad cuando la compañía aseguradora realiza pagos de la indemnización de los siniestros y existe previamente un cargo al funcionario responsable.”

Consideraciones:

La póliza de Responsabilidad Civil que adquiere el Ministerio de Defensa Nacional “ampara los perjuicios o detrimentos patrimoniales causados a la entidad como consecuencia de decisiones de gestión incorrectas pero no dolosas adoptadas y/o ejecutadas o inejecutadas por los servidores públicos y/o funcionarios con regímenes de responsabilidad, similares a los de los servidores públicos cuyos cargos se encuentran dentro de la póliza.

También cubre los gastos de defensa (Honorarios Profesionales de abogados defensores y cauciones judiciales) según los límites por etapas procesales establecidos en este documento en todo tipo de procesos penales siempre que se trate de delitos no dolosos, civiles, administrativos iniciados por entes de control procuraduría, Contraloría o similares o por cualquier organismo oficial, en los que se discuta la responsabilidad correspondiente a los cargos asegurados”.

El Ministerio de Defensa Nacional Unidad Gestión General, no reconoce en la contabilidad el valor de \$1.303.309.619,00, toda vez que lo que recibe la entidad es la Defensa para los servidores públicos que ampara dicha póliza y no genera erogación para el Ministerio; los gastos de Honorarios Profesionales de abogados defensores y cauciones judiciales los realiza la aseguradora.”

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

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece en los siguientes numerales:

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

3. PROCESO CONTABLE

61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular...

(...)

63. La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. Para garantizar estas características de los estados, informes y reportes contables, la revelación implica la presentación del conjunto de criterios o pautas particulares, seguidas en la etapa previa de reconocimiento, así como la manifestación de la información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública...

9.1.2.3 Cuentas por pagar

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

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.

(...)

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable...

(...)

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a

los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.

309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible. ” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar obligaciones a cargo de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990590-Otras Responsabilidades Contingentes.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la obligación incorporada en el balance.
- 2- La extinción de la causa que dio origen a la operación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las otras obligaciones contingentes.

9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 91-Responsabilidades Contingentes.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor contabilizado por créditos en las cuentas de orden del grupo 91-Responsabilidades Contingentes.

SE ACREDITA CON:

1- El valor contabilizado por débitos en las cuentas de orden del grupo 91-Responsabilidades Contingentes. "(Subrayados fuera de texto)

2. Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, incorporado al Marco Normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

(...)

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.

(...)

6.1.5. Gastos

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

Por su parte, la Resolución N° 525 del 13 de septiembre de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable”, establece:

“2.1.3 Revelación

Es la etapa en la que la entidad sintetiza y representa la situación financiera, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados financieros. Incluye la presentación de estados financieros y la presentación de notas explicativas.

(...)

2.1.3.2 Presentación de notas a los estados financieros

Es la subetapa en la que se integra información cuantitativa y cualitativa que explica los hechos económicos presentados en la estructura de los estados financieros, con el fin de proporcionar información relevante para un mejor entendimiento e interpretación de la posición financiera y el desempeño de la entidad.

Las notas explicativas permiten conocer situaciones que caracterizan particularmente a la entidad y a las realidades de su proceso contable; también presentan información adicional sobre situaciones que no necesariamente afectan la estructura de los estados financieros pero que son relevantes para los usuarios de la información. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Ministerio de Defensa Nacional, actúa en calidad de tomador de la póliza de responsabilidad civil, y es la persona que incurre en costos y gastos en el momento de la adquisición de la misma, por su parte, Mapfre es la aseguradora y la entidad encargada de cubrir los gastos de defensa de los cargos asegurados y amparar a la Entidad Contable Pública de un detrimento patrimonial producto de las decisiones incorrectas tomadas por los servidores y/o funcionarios públicos.

Bajo este entendido, se precisa:

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Considerando el principio de devengo establecido en Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y adoptado mediante la Resolución N° 355 de 2007, en donde los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período; es preciso señalar que la Entidad Contable Pública no podrá reconocer una cuenta por pagar ni un gasto.

No podrá reconocer una cuenta por pagar la Entidad Contable Pública, al no existir la obligación de pagar recursos económicos a terceros; toda vez que la responsabilidad del pago de gastos de defensa es competencia de la aseguradora y no del asegurado.

Así mismo, no podrá reconocer un gasto por erogaciones asociadas a defensa, al no configurarse una salida de recursos, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable de la Entidad Contable Pública.

Por lo anterior, el procedimiento contable que la Entidad Contable Pública deberá llevar acabo con respecto a los gastos de defensa, se enmarca dentro de la norma de Proceso Contable, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y adoptada mediante la Resolución N° 355 de 2007, el cual establece, efectuar manifestaciones en las correspondientes notas de información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública.

Ahora bien, la Entidad Contable Pública deberá analizar las situaciones que conllevan a la utilización de la póliza de responsabilidad civil adquiridas para servidores y/o funcionarios públicos, a fin de identificar contingencias por eventuales incertidumbres en la cobertura de la misma, y de ser este el caso, el Ministerio de Defensa Nacional deberá entrar a registrarlas en cuentas de orden mediante un débito en la cuenta 9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES y un crédito en la 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

2. Entidades de Gobierno

Considerando el principio de devengo establecido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en donde los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o sus equivalentes, es decir, el reconocimiento bajo éste principio se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo; es preciso señalar que la Entidad Contable Pública no podrá reconocer un pasivo ni un gasto.

No podrá reconocer un pasivo la Entidad Contable Pública, al no existir una obligación presente pues la salida de recursos en forma de efectivo y sus equivalentes se puede evitar, adicional, no podrá reconocer un pasivo al no esperar desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio; toda vez que la responsabilidad del pago ante terceros por gastos de defensa, es competencia de la aseguradora y no del asegurado.

Así mismo, no podrá reconocer un gasto por erogaciones asociadas a defensa, al no configurarse un decremento en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producido a lo largo del periodo contable de la Entidad Contable Pública.

Por lo anterior, el procedimiento contable que la Entidad Contable Pública deberá llevar acabo con respecto a los gastos de defensa, se enmarca dentro de la actividad de Presentación de notas a los estados financieros de la etapa de revelación contenida en la norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, anexo a la Resolución N° 525 de 2016, el cual establece que también se podrá presentar información adicional sobre situaciones que no necesariamente afectan la estructura de los estados financieros pero que son relevantes para los usuarios de la información.

Ahora bien, la Entidad Contable Pública deberá analizar las situaciones que conllevan a la utilización de la póliza de responsabilidad civil adquiridas para servidores y/o funcionarios públicos, a fin de identificar contingencias por eventuales incertidumbres en la cobertura de la misma, y de ser este el caso, el Ministerio de Defensa Nacional deberá entrar a evaluar la posibilidad de reconocer un pasivo contingente en cuentas de orden mediante un débito en la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES y un crédito en la 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA(DB).

CONCEPTO No. 20172000106321 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables que se deben utilizar para controlar la ejecución de los recursos recibidos en administración

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables que se deben utilizar para controlar la ejecución de los recursos recibidos en administración

Doctora

AMELIA ESCOBAR

Contadora

Instituto de Investigaciones en Recursos Biológicos Alexander Von Humboldt
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500029082, del día 12 de junio de 2017, en la cual se señala:

“..., para el manejo de recursos recibidos en administración, el cual para el marco contable precedente es la cuenta 2453 y para el nuevo marco normativo de las entidades de gobierno es la 2902, teniendo como dinámica un crédito al momento de recibir los recursos y un débito cuando se ejecutan los mismos, es posible controlar la ejecución del proyecto o convenio mediante cuentas auxiliares creadas en la 2453 (a partir de 2018, 2902) y no hacer uso de las cuentas de orden 8355 y 9355?. La pregunta es debido a la operatividad de nuestro software es más favorable para nosotros manejarla por auxiliares y terceros en la cuenta 2453 y no en cuentas de orden, lo que nos está (Sic) ocasionando que debamos registrar de forma manual los mismos valores en los mismos conceptos que se encuentran detallados en los auxiliares de las cuentas 2453 en las cuenta de orden, generando reprocesos en nuestra entidad.”

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

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, anexo a la Resolución N°355 de 2007, establece en los siguientes numerales:

“9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

308... Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.

(...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, versión 2007.16, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos recibidos.

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión.
DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- Las erogaciones por la ejecución del proyecto.

SE ACREDITA CON:

1- Su cancelación al finalizar el proyecto.

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- La disminución de los pasivos.
- 2- Su cancelación al finalizar el proyecto.

SE ACREDITA CON:

1- Los ingresos obtenidos en la ejecución del proyecto.

2- Los pasivos constituidos en la ejecución del proyecto.” (Subrayados fuera de texto)

Entidades de gobierno

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015, establece:

“2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las erogaciones por la ejecución del proyecto.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las erogaciones acumuladas cuando finalice el proyecto.

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de los pasivos.
- 2- El valor de los saldos acumulados de ingresos y pasivos cuando finalice el proyecto.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ingresos obtenidos en la ejecución del proyecto.
- 2- El valor de los pasivos adquiridos en la ejecución del proyecto.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La obligación que asume el administrador se registra en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, en aplicación de la Resolución N° 356 de 2007 y en la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución N° 620 de 2015 y como consecuencia de la aplicación de las Resoluciones N° 533 de 2015 y 484 de 2017 y sus modificaciones.

Por su parte, durante toda la vida del proyecto, le corresponde a la Entidad Contable Pública acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Ahora bien, por lo menos mensualmente se deben realizar legalizaciones de la ejecución de los recursos; con estas, se debita la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN en aplicación de la Resolución N° 356 de 2007, y en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de las Resoluciones N° 533 de 2015 y 484 de 2017; y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, sin perjuicio del reconocimiento de los descuentos y retenciones que se deriven de la respectiva transacción.

En este sentido, no es posible controlar la ejecución acumulada del proyecto o convenio mediante cuentas auxiliares creadas en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION y dejar de hacer uso de las cuentas de orden; ya que como puede observarse los propósitos del registro a nivel de cuentas de orden son diferentes a los efectuados a nivel de cuentas de Balance General o Estado de Situación Financiera, pues en las cuentas de orden se trata de acumular y presentar el total de la ejecución del proyecto durante todo el tiempo de su ejecución, en tanto que en las cuentas de pasivo se trata de registrar y controlar en cualquier momento, el saldo de la obligación del ejecutor, de los recursos que le han sido conferidos en administración y que aún no han sido objeto de legalización.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000551 del 11-01-2017
20172000000791 del 16-01-2017
20172000004991 del 17-02-2017
20172000019961 del 27-03-2017
20172000023371 del 10-04-2017
20172000029701 del 05-06-2017
20172000042671 del 21-07-2017
20172000060181 del 20-09-2017
20172000062471 del 26-09-2017
20172000063561 del 04-10-2017
20172000105251 del 16-11-2017
20172000105961 del 24-11-2017
20172000106951 del 04-12-2017
20172000108081 del 14-12-2017
20172000109081 del 18-12-2017
20172000110651 del 21-12-2017

1.14. OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL**CONCEPTO No. 20172000035211 DEL 28-06-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Provisión para prestaciones sociales Salarios y Prestaciones sociales
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable liquidación de cesantías retroactivas

Doctora

LUZ ENELIA BARBOSA RAMÍREZ

Contraloría Departamental del Valle del Cauca

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002576-2 del 26 de Mayo de 2017, mediante la cual solicita a la CGN pronunciamiento respecto a si el valor a trasladar a un Fondo de Cesantías, por concepto de cesantías retroactivas debe corresponder al valor de la provisión o al valor liquidado a cada individuo.

CONSIDERACIONES

En relación con la normatividad contable pública, en la preparación de la información contable debe atenderse lo señalado en el Marco Conceptual del RCP en lo relativo a las características cualitativas, como atributos y restricciones esenciales para asegurar la calidad de la información que sirva a las necesidades informativas de los usuarios, de las cuales es pertinente referirnos a la Razonabilidad, es decir “cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad” y Consistente “cuando los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme.”

Además, los principios de contabilidad constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso contable de los cuales mencionamos el de Prudencia que señala: (...) Con referencia a los gastos deben contabilizarse no solo en los que se incurre durante el

periodo contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. (...)

Por su parte, la Norma Técnica relativa a las Obligaciones laborales y de seguridad social integral en el párrafo 228 señala: Las obligaciones laborales y de seguridad social integral deben reconocerse por el valor de la obligación a pagar. Por lo menos al final del período contable debe registrarse la materialización de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, por concepto de las prestaciones a que tienen derecho los funcionarios.

Así mismo, el CGC describe las cuentas 2505 y 2715 como:

2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES. Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El pago parcial o total de los salarios y prestaciones sociales. 2- Los traslados a los fondos administradores de cesantías.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las liquidaciones de nómina por cada uno de los conceptos. 2- El valor trasladado de los pasivos por provisiones para prestaciones sociales.

2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES. Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del traslado de las provisiones a las correspondientes cuentas del pasivo. 2- El valor de las provisiones constituidas cuando no se cumpla el lleno de los requisitos para ser exigible.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las provisiones calculadas técnicamente por cada uno de los conceptos. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, para obtener la información que cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, la información contable debe reflejar la situación y actividad financiera ajustada a la realidad mediante la aplicación coherente y uniforme de los procedimientos contables, de forma tal que por el principio de prudencia los gastos contabilizados correspondan no solo a los que se incurre en el período contable sino también los potenciales.

Ahora bien, de acuerdo con el procedimiento contable señalado en el RCP actual, la entidad deberá causar mensualmente la provisión por pasivos laborales no consolidados afectando la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES. Al final del período contable, con base en la liquidación definitiva realizada sobre las bases de liquidación que señale la normatividad laboral, trasladará el valor consolidado a la Cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Además, cabe indicar que la CGN no es competente para determinar el monto de los traslados realizados al Fondo de cesantías respecto de lo cual la entidad deberá verificar los procesos de liquidación de prestaciones sociales aplicados.

CONCEPTO No. 20172000042681 DEL 21-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Obligaciones laborales y de seguridad social integral

SUBTEMAS	<p>Clasificación en el Catálogo de Cuentas de la bonificación otorgada a los auxiliares bachilleres que prestan el servicio militar en el INPEC.</p> <p>Clasificación en el Catálogo de Cuentas de la remuneración que reciben los internos carcelarios por su servicio y trabajo en el INPEC.</p>
-----------------	--

Doctora

LUISA FERNANDA RAMÍREZ

Contaduría General de la Nación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500024792, del día 19 de mayo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Solicitamos amablemente nos informen los códigos de las subcuentas contables a utilizar en el reconocimiento del gasto y del pasivo por concepto de “Bonificación servicio militar guardianes bachilleres” y “Bonificación por trabajo y servicio internos” pagadas por el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario – INPEC (...)”

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

CONSIDERACIONES

Bonificación por servicio militar en el INPEC a Auxiliares Bachilleres:

El Decreto N° 537 de 1994 “Por el cual se reglamenta el artículo 50 de la Ley 65 de 1993 sobre el Servicio Militar para Bachilleres en el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario”, señala:

“ARTÍCULO 22. PRESTACIONES. Los Auxiliares Bachilleres del Cuerpo de Custodia y Vigilancia Penitenciaria Nacional, mientras presten el Servicio Militar Obligatorio, tendrán derecho a los beneficios que establece la Ley 48 de 1993 y el Decreto 2048 de 1993.”

El artículo 39 de la Ley N° 48 de 1993. Reglamentada por el Decreto Nacional 2048 de 1993 “Por la cual se reglamenta el servicio de Reclutamiento y Movilización”, menciona lo siguiente:

“ARTICULO 39. Durante la prestación del servicio militar. Todo colombiano que se encuentre prestando el servicio militar obligatorio en los términos que establece la ley, tiene derecho:

A) Desde al día de su incorporación hasta la fecha del licenciamiento, tendrá derecho a ser atendido por cuenta del Estado, en todas sus necesidades básicas atinentes a salud, alojamiento, alimentación, vestuario, bienestar y disfrutará de una bonificación mensual. Al momento de su licenciamiento, se proveerá al soldado regular y campesino, de una dotación de vestido civil (...)” (Subrayado fuera de texto)

Remuneración de las personas privadas de la libertad

La Ley N° 65 de 1993 “Por la cual se expide el Código Penitenciario y Carcelario.”, expresa lo siguiente:

“ARTICULO 86. REMUNERACION DEL TRABAJO, AMBIENTE ADECUADO Y ORGANIZACION EN GRUPOS. El trabajo de los reclusos se remunerará de una manera equitativa. Se llevará a cabo dentro de un ambiente adecuado y observando las normas de seguridad industrial.

Los condenados en la fase de mediana seguridad dentro del sistema progresivo, podrán trabajar organizados en grupos de labores agrícolas o industriales con empresas o personas de reconocida honorabilidad, siempre que colaboren con la seguridad de los internos y con el espíritu de su resocialización. (...)

En caso de accidente de trabajo los internos tendrán derecho a las indemnizaciones de Ley. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Decreto N° 1758 de 2015 “Por el cual se adiciona al Título 1 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1069 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Justicia y del Derecho, un Capítulo 10 que regula las especiales condiciones de trabajo de las personas privadas de la libertad”, expone:

“Artículo 2.2.1.10.1.4. Remuneración. La remuneración percibida por las personas privadas de la libertad en razón a los convenios de resocialización y trabajo penitenciario, no constituye salario y no tiene los efectos prestacionales derivados del mismo. El Ministerio del Trabajo, en coordinación con el INPEC, determinará anualmente el monto mínimo de la remuneración que se pagará a las personas privadas de la libertad por el trabajo penitenciario. Esta deberá ser actualizada anualmente con base en el incremento del índice de Precios al Consumidor y asegurando que el trabajo de las personas privadas de la libertad sea remunerado de manera equitativa.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Bonificación servicio militar guardianes bachilleres

En vista de que los bachilleres que prestan el servicio militar obligatorio en el INPEC, están desempeñando actividades laborales, mediante la prestación de sus servicios personales, y están sometidos a subordinación, la entidad afectará un gasto en la subcuenta 521146-Servicio de reclutamiento, de la cuenta 5211-GENERALES, y como contrapartida deberá registrar un pasivo acreditando la subcuenta 240101- Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, cuando adquiriera la obligación con el bachiller. La entidad, podrá separar esta obligación de los demás conceptos registrados en estas subcuentas por medio de auxiliares, con el fin de garantizar un mayor control de la información.

Remuneración de las personas privadas de la libertad

Con respecto a la remuneración otorgada por el trabajo y servicio que prestan los internos en los centros carcelarios, dado a que el artículo 2.2.1.10.1.4 del Decreto N° 1758 de 2015, establece que no constituye salario y no tiene efectos prestacionales, deberá registrarse un débito en la subcuenta 521190-Otros gastos generales, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 240101- Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

CONCEPTO No. 20172000062961 DEL 28-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Obligaciones laborales y de seguridad social integral
	SUBTEMAS	Intereses sobre cuotas partes de pensiones Reintegros y/o devoluciones de pensiones giradas

Doctor
LUIS EDUARDO HERNÁNDEZ SANTAMARÍA
Contador-Profesional Universitario
Alcaldía de Yumbo

Yumbo – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500038102, del 22 de agosto de 2017, mediante la cual formula las siguientes inquietudes:

1. ¿Cómo sería el registro contable de los intereses causados de cuotas partes por cobrar entre la fecha en que se hizo el pago de la mesada pensional y la fecha del reembolso por parte de la entidad concurrente?
2. ¿Cómo sería el registro contable para el reconocimiento del ingreso de recuperaciones y/o reintegros en caso de que otras entidades efectúen devoluciones o reintegros de pensiones giradas por pensionados fallecidos o por un mayor valor pagado?

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

CONSIDERACIONES

1. Intereses causados de cuotas partes por cobrar entre la fecha en que se hizo el pago de la mesada pensional y la fecha del reembolso por parte de la entidad concurrente

La Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, en su artículo 4º COBRO DE INTERESES POR CONCEPTO DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO señala: “Las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las normas técnicas relativas a los activos, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, señalan que: “los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal (...)” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, se indica que: “los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros” (Subrayado fuera del texto).

No obstante, el reconocimiento de cualquier ingreso relacionado con intereses debe cumplir con las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, las cuales establecen: “los intereses de mora derivados de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En caso de no reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados, informes y reportes contables” (Subrayado fuera del texto)

2. Reconocimiento del ingreso de recuperaciones o reintegros en caso de que otras entidades efectúen devoluciones o reintegros de pensiones giradas por pensionados fallecidos o por un mayor valor pagado

El numeral 5 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, expedido mediante la Resolución 633 de 2014, establece lo siguiente:

“5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102- CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Los conceptos relacionados con la nómina de pensiones se registrarán afectando el gasto y el pasivo que correspondan.

El pago de la nómina de pensionados se registrará debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”.

Por su parte, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental definen ingresos como: “los flujos de entrada de recursos

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

Adicionalmente, señalan que: “Las partidas extraordinarias surgen de hechos, transacciones u operaciones que son distintas de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que no son controladas por la entidad contable pública”.

CONCLUSIONES

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

1. Intereses causados de cuotas partes por cobrar entre la fecha que se hizo el pago de la mesada pensional y la fecha del reembolso por parte de la entidad concurrente

El municipio reconocerá los intereses por concepto de cuotas partes de pensiones atendiendo el principio de prudencia, es decir, el municipio debe evaluar la posibilidad del recaudo de ese derecho, para evitar la sobreestimación de ingresos. Si la probabilidad es incierta, el municipio procederá a registrarlos inicialmente en cuentas de orden deudoras, en la subcuenta 819003-Intereses de mora de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES.

Ahora bien, cuando haya certeza de cobro y se espere que fluyan beneficios económicos futuros, el municipio debe retirar los intereses de las cuentas de orden y reconocerlos en cuentas de balance, debitando la subcuenta 147083-Otros intereses de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480504-Intereses de deudores de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

2. Reconocimiento del ingreso de recuperaciones y/o reintegros en caso de que otras entidades efectúen devoluciones o reintegros de pensiones giradas por pensionados fallecidos o por un mayor valor pagado

Las recuperaciones o reintegros de aportes pensionales se registran debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable en el que se produjo el reintegro, o en la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, si el si el gasto se reconoció en periodos anteriores.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000018911 del 23-03-2017

20172000036391 del 07-07-2017

20172000036731 del 11-07-2017

1.15. OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.16. PASIVOS ESTIMADOS

CONCEPTO No. 20172000015921 DEL 09-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Pasivos estimados Cuentas de orden acreedoras - responsabilidades contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento de provisiones por fallos de acciones de tutela

Señor

JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE

Coordinador Grupo de Contabilidad de la Dirección Financiera

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500002372, del 24 de enero de 2017, mediante la cual consulta si es válido el reconocimiento contable de provisiones por concepto de fallos de acciones de tutela que le generan erogaciones económicas al Instituto.

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

CONSIDERACIONES:

En primer lugar, el artículo 86 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTÍCULO 86. Toda persona tendrá acción de tutela para reclamar ante los jueces, en todo momento y lugar, mediante un procedimiento preferente y sumario, por sí misma o por quien actúe a su nombre, la protección inmediata de sus derechos constitucionales fundamentales, cuando quiera que éstos resulten vulnerados o amenazados por la acción o la omisión de cualquier autoridad pública.

La protección consistirá en una orden para que aquel respecto de quien se solicita la tutela, actúe o se abstenga de hacerlo. El fallo, que será de inmediato cumplimiento, podrá impugnarse ante el juez competente y, en todo caso, éste lo remitirá a la Corte Constitucional para su eventual revisión. (...)

En ningún caso podrán transcurrir más de diez días entre la solicitud de tutela y su resolución. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el Decreto N° 2590 de 1991, por el cual se reglamenta la acción de tutela consagrada en el artículo 86 de la Constitución Política, estipula:

“ARTÍCULO 31. Impugnación del fallo. Dentro de los tres días siguientes a su notificación el fallo podrá ser impugnado por el Defensor del Pueblo, el solicitante, la autoridad pública o el representante del órgano correspondiente, sin perjuicio de su cumplimiento inmediato.

Los fallos que no sean impugnados serán enviados al día siguiente a la Corte Constitucional para su revisión.

ARTÍCULO 32.-Trámite de la impugnación. Presentada debidamente la impugnación el juez remitirá el expediente dentro de los dos días siguientes al superior jerárquico correspondiente.

El juez que conozca de la impugnación, estudiará el contenido de la misma, cotejándola con el acervo probatorio y con el fallo. El juez, de oficio o a petición de parte, podrá solicitar informes y ordenar la práctica de pruebas y proferirá el fallo dentro de 20 días siguientes a la recepción del expediente. Si a su juicio, el fallo carece de fundamento, procederá a revocarlo, lo cual comunicará de inmediato. Si encuentra el fallo ajustado a derecho, lo confirmará. En ambos casos, dentro de los diez días siguientes a la ejecutoria del fallo de segunda instancia, el juez remitirá el expediente a la Corte Constitucional, para su eventual revisión.

ARTÍCULO 33.-Revisión por la Corte Constitucional. La Corte Constitucional designará dos de sus magistrados para que seleccionen, sin motivación expresa y según su criterio, las sentencias de tutela que habrán de ser revisadas. Cualquier magistrado de la Corte, o el Defensor del Pueblo, podrá solicitar que se revise algún fallo de tutela excluido por éstos cuando considere que la revisión puede aclarar el alcance de un derecho o evitar un perjuicio grave. Los casos de tutela que no sean excluidos de revisión dentro de los 30 días siguientes a su recepción, deberán ser decididos en el término de tres meses. (...)

ARTÍCULO 36.-Efectos de la revisión. Las sentencias en que se revise una decisión de tutela sólo surtirán efectos en el caso concreto y deberán ser comunicadas inmediatamente al juez o tribunal competente de primera instancia, el cual notificará la sentencia de la Corte a las partes y adoptará las decisiones necesarias para adecuar su fallo a lo dispuesto por ésta. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el principio de prudencia previsto en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala:

“120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, prescrito en el Manual de Procedimientos (MP) del RCP, establece:

“1. APLICACIÓN CONTABLE EN PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES

Los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente

violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado. (...)

3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002- Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710 PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real... (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que existe un procedimiento que empieza con un pronunciamiento judicial y termina con una eventual sentencia por parte de la Corte Constitucional, todo lo cual conlleva implícitos riesgos e incertidumbres en relación con el desenlace final del proceso.

En este orden de ideas, el reconocimiento contable de provisiones por fallos en demandas de tutela o de amparo, depende de la evaluación de riesgos e incertidumbres efectuada por el área jurídica del ICBF, mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso. Por consiguiente, en el momento en el cual el juez de instancia le notifica al ICBF el auto admisorio de la demanda de tutela, el área jurídica ha de evaluar si el fallo resultante al final proceso puede afectar la situación financiera,

económica, social y ambiental del Instituto. Si es así, el ICBF debe constituir una responsabilidad contingente en las cuentas de orden acreedoras, debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, por el valor estimado de la posible obligación.

Ahora bien, si con base en la evaluación efectuada por parte del área jurídica se determina que la contingencia es probable, el ICBF debe reconocer un pasivo estimado, en consonancia con el principio de prudencia. Para el efecto, se deben cancelar las cuentas de orden acreedoras previamente constituidas y registrar un débito en la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710 PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS.

CONCEPTO No. 20172000030641 DEL 12-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Pasivos estimados Pasivos contingentes
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de litigios y demandas cuando en el mismo proceso son demandadas dos o más entidades del estado

Doctora
NOHORA AHIGSA MARTINEZ MARTINEZ
Coordinadora grupo de contabilidad
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550001397-2 de fecha marzo 2 de 2017, donde solicita se indique el procedimiento contable para el registro de litigios y demandas cuando en el mismo proceso son demandadas dos o más entidades del estado.

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

La ley Orgánica de Presupuesto, compilada en el Decreto 111 de 1996, señala lo siguiente:

ARTÍCULO 19. Inembargabilidad. Son inembargables las rentas incorporadas en el presupuesto general de la Nación, así como los bienes y derechos de los órganos que lo conforman.

No obstante la anterior inembargabilidad, los funcionarios competentes deberán adoptar las medidas conducentes al pago de las sentencias en contra de los órganos respectivos, dentro de los plazos establecidos para ello, y respetarán en su integridad los derechos reconocidos a terceros en estas sentencias. (...)

Artículo 45. Los créditos judicialmente reconocidos, los laudos arbitrales y las conciliaciones se presupuestarán en cada sección presupuestal a la que corresponda el negocio respectivo y con cargo a sus apropiaciones se pagarán las obligaciones que se deriven de éstos. (Subrayados fuera de texto)

El Artículo 1º del Decreto 4689 de 2005 modifica el artículo 37 del Decreto 359 de 1995, "por el cual se reglamenta la Ley 179 de 1994", señalando lo siguiente:

Artículo 1º. Modificase el artículo 37 del Decreto 359 del 22 de febrero de 1995, el cual quedará así:

"Artículo 37. A partir del 1° de marzo de 1995 los créditos judicialmente reconocidos, las conciliaciones y los laudos arbitrales deberán ser remitidos por la autoridad judicial o la administrativa que los reciba, al órgano condenado u obligado.

Cuando dos o más entidades públicas resulten obligadas a pagar sumas de dinero y no se especifique en la respectiva providencia la forma y el porcentaje con que cada entidad deberá asumir el pago, la obligación dineraria será atendida conforme a las siguientes reglas:

1. En conflictos de naturaleza laboral, el pago deberá atenderse en su totalidad con cargo al presupuesto de la entidad en la que preste o prestó el servicio en forma personal y remunerada el servidor público beneficiario de la sentencia, laudo o conciliación derivada de la relación laboral.

2. En conflictos de naturaleza contractual, deberá afectarse el presupuesto de la entidad que liquidó el contrato o, en su defecto, de la que lo suscribió.

Cuando la causa de la condena proviniere del ejercicio de las potestades excepcionales al derecho común consagradas en la Ley 80 de 1993 o en normas posteriores que la modifiquen, adicionen o complementen, deberá afectarse el presupuesto de la entidad que expidió el respectivo acto administrativo.

A falta de cualquiera de las anteriores hipótesis, el cumplimiento del pago de la condena deberá estar a cargo de la entidad que se benefició con la prestación contractual.

3. En conflictos de naturaleza extracontractual, deberá afectarse, en su orden, el presupuesto de la entidad responsable de la custodia y guarda del bien que produjo el hecho dañoso; o el de la entidad a la que prestaba sus servicios el servidor público que causó el perjuicio o incurrió en vía de hecho; o el de la entidad que omitió el deber legal que generó la condena; o el de la entidad que produjo la operación administrativa u ocupó inmuebles en los términos del artículo 86 del Código Contencioso Administrativo.

Parágrafo 1°. Cuando una entidad pública sea condenada al pago de una indemnización, bonificación, salario o cualquier otra prestación laboral en beneficio de un servidor público que no ha estado vinculado a su planta de personal, deberá afectarse el presupuesto de la entidad a la que presta o prestó los servicios personales relacionados con la causa de la condena, aun si la indemnización consiste en el pago de prestaciones periódicas.

Parágrafo 2°. En los procesos de ejecución de sentencias en contra de entidades públicas de cualquier orden, los mandamientos de pago, medidas cautelares y providencias que

ordenen seguir adelante la ejecución, deberán ceñirse a las reglas señaladas en el presente decreto.

Parágrafo 3°. En los créditos judicialmente reconocidos, cuyos beneficiarios para su cumplimiento, no hayan presentado la documentación establecida en los Decretos 768 de 1993, 818 de 1994 y demás normas que los modifiquen, adicionen o complementen, o que a la fecha de entrada en vigencia de este decreto no hubiesen sido atendidos por la entidad condenada, se aplicarán las reglas establecidas en los artículos anteriores". (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, la Ley 1444 de 2011 creó la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, entidad adscrita al Ministerio de Justicia y del Derecho, cuya estructura fue desarrollada mediante el Decreto Ley 4085 de 2011, asignándole la función de desarrollar, implementar y administrar el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado, con tal propósito se expidió el Decreto 2052 de 2014, el cual establece en sus Artículos 1º y 3º lo siguiente:

Artículo 1o. Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado. El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado "eKOGUI" es el único sistema de gestión de información del Estado, para el seguimiento de las actividades, procesos y procedimientos inherentes a la actividad judicial y extrajudicial del Estado, ante las autoridades nacionales e internacionales.

Artículo 3º. Ámbito de aplicación. El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI deberá ser utilizado y alimentado por las entidades y organismos estatales del orden nacional, cualquiera sea su naturaleza y régimen jurídico y por aquellas entidades privadas del mismo orden que administren recursos públicos. El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI es la fuente oficial de la información sobre la actividad litigiosa del Estado. Cualquier información que las entidades reporten sobre su actividad litigiosa a las demás instituciones que tienen obligación o competencia para recaudar información sobre la materia, o a los ciudadanos en general, deberá coincidir con la información contenida en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI.

La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, puso a disposición de las entidades públicas del orden nacional, una metodología para el cálculo de la provisión contable que adoptó mediante Resolución 353 del 01 de noviembre de 2016, la que en el literal d) del Artículo 8º. Otras reglas, establece:

“En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, el

apoderado de cada entidad debe hacer el mismo ejercicio de manera independiente teniendo en cuenta la probabilidad de condena de la entidad en el proceso y no solamente la probabilidad de pérdida del proceso en general. En el presente caso el valor de la provisión contable nunca se suma con lo estimado por otras entidades.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, como lo señala la citada Agencia en la Circular Externa 09 de 2016, la CGN señaló que "...de acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que para efectos de reconocer el pasivo estimado por demandas interpuestas en contra de una entidad pública, de acuerdo con la normatividad precitada y los elementos de control interno relacionados con la documentación de las políticas, procedimientos y funciones, el reconocimiento de cuentas valuativas, la actualización de valores y la conciliación de información, es la misma entidad quien de acuerdo con la naturaleza, condiciones y demás elementos de la demanda, deberá establecer cuál es el método de reconocido valor técnico que debe utilizar para establecer la provisión para contingencias, de tal manera que éste le permita garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental relacionada con los procesos judiciales que cursan en su contra, contenga las características cualitativas de la información contable pública de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad, definidas en el Régimen de Contabilidad Pública." (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública –RCP-, que contiene el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, en lo relacionado con el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, establece:

“3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES.

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-

RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

CONCLUSIONES

Para efectos de reconocer el pasivo estimado por demandas interpuestas en contra de una entidad pública, de acuerdo con la normatividad precitada y los elementos de control interno relacionados con la documentación de las políticas, procedimientos y funciones, el reconocimiento de cuentas valuativas, la actualización de valores y la conciliación de información, es la misma entidad quien de acuerdo con la naturaleza, condiciones y demás elementos de la demanda, deberá establecer cuál es el método de reconocido valor técnico que debe utilizar para establecer la provisión para contingencias, de tal manera que éste le permita garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental relacionada con los procesos judiciales que cursan en su contra, sea confiable, relevante y comprensible.

Ahora bien, cuando en el mismo proceso son demandadas dos o más entidades del estado, éstas pueden seguir las instrucciones de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado señaladas en el literal d), Artículo 8º, de la Resolución N° 353 de 2016. Adicionalmente, también será necesario considerar los lineamientos previstos en el Artículo 37 del Decreto N° 359 de 1995, modificado por el Artículo 1º del Decreto N° 4689 de 2005, así como lo establecido en el Artículo 19 del Decreto N° 111 de 1996, inciso segundo.

CONCEPTO No. 20172000056271 DEL 06-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Pasivos Estimados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el cierre anual de la cuenta 2715 Provisión para prestaciones sociales.

Doctora
DIANA CATALINA VILLARREAL
Contadora
Personería Municipal Dosquebradas
Administración Municipal Cam Oficina 208-209
Dosquebradas - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500029012, del 20 de junio de 2017, en la cual consulta lo siguiente:

“(…) la Personería Municipal de Dosquebradas realiza mensualmente las provisiones de las prestaciones sociales tales como prima, intereses cesantías, vacaciones y prima de vacaciones.

Actualmente se cuenta con empleados, que ingresaron en diferentes fechas en el transcurso de año. Situación que nos genera que a Diciembre 31 de cada año, al momento de realizar la consolidación de vacaciones y prima de vacaciones, un pasivo que se refleja en la cuenta 25. (Sic) Que será cancelado en la vigencia siguiente, con dineros del presupuesto del año siguiente, a medida que los funcionarios van disfrutando sus vacaciones.

Actualmente la Contraloría del Municipio de Dosquebradas, nos realiza hallazgo administrativo, dado que no pueden quedar pasivos contables a favor de los empleados de la Personería para cancelar con el presupuesto del siguiente año.

La consulta es:

Cuál es el tratamiento contable y presupuestal que se le debe de (Sic) dar a dicha provisión? Dado que contablemente se maneja causación y el presupuesto es manejado vía caja.

Es factible dejar de realizar dichas provisiones para no generar pasivos a Diciembre 31? (…)”

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 117 y 121 del Régimen de Contabilidad Pública precedente definen el principio devengo o causación y periodo contable así:

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

1123

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

121. **Período contable.** Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, en los párrafos 227, 228, y 233 de la Norma Técnica relativa a los pasivos describen las Obligaciones laborales y de seguridad social integral, de la siguiente manera:

“227. **Noción.** Comprenden las obligaciones originadas en la relación laboral en virtud de normas legales, convencionales o pactos colectivos, así como las derivadas de la administración del sistema de seguridad social integral.

228. Las obligaciones laborales y de seguridad social integral deben reconocerse por el valor de la obligación a pagar. Por lo menos al final del período contable debe registrarse la materialización de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, por concepto de las prestaciones a que tienen derecho los funcionarios.

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

De otra parte En el Catálogo General de Cuentas contenido en Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta de los pasivos estimados relacionadas con las prestaciones sociales, así:

“2505 SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El pago parcial o total de los salarios y prestaciones sociales.
- 2- Los traslados a los fondos administradores de cesantías.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las liquidaciones de nómina por cada uno de los conceptos.
- 2- El valor trasladado de los pasivos por provisiones para prestaciones sociales.

2715 PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del traslado de las provisiones a las correspondientes cuentas del pasivo.
- 2- El valor de las provisiones constituidas cuando no se cumpla el lleno de los requisitos para ser exigible.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las provisiones calculadas técnicamente por cada uno de los conceptos.

5101 SUELDOS Y SALARIOS

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.” (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el numeral 1.2.5 del Instructivo N° 002 de 2015, por el cual se establecen las Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2016 - 2017, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, expresa en referencia a la consolidación de las prestaciones sociales:

“1.2.5. Consolidación de las prestaciones sociales Con antelación a la realización del cierre del periodo contable, las entidades de gobierno y las entidades que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma previsto en el párrafo 1 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, modificado por el artículo 3° de la Resolución 663 de 2015, efectuaron el proceso de consolidación de las prestaciones sociales que se hayan provisionado durante el año 2016, con el propósito de reclasificar, ajustar y reconocer la obligación de las mismas, al final del periodo contable”. (Subrayado fuera del texto)

En cuanto a la conciliación de la información contable y la presupuestal, la Contaduría General de la Nación mediante concepto radicado con el número 20132000036181 del 17 de septiembre de 2013, dirigida al doctor Rubiano Bermúdez Villada, Coordinador Grupo de Gestión Financiera de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierra Despojadas, señaló:

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que tienen bases comprensivas diferentes entre sí, que cuentan con sus propias reglas y principios, con mecanismos propios de registro acordes con las exigencias que sobre la materia establecen las normas respectivas, pero conciliables. En consecuencia los registros contables no deben obedecer al diseño del esquema de registro y control presupuestal, sino a la esencia económica de los hechos, operaciones y transacciones de la entidad, en concordancia con el Régimen de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Por consiguiente, atendiendo la normativa expuesta, una entidad adquiere obligaciones con los servidores desde el momento en que inicia la actividad laboral para la cual ha sido vinculada o contratada, razón por la cual, la entidad debe ir provisionando mes a mes dicha obligación, debitando las subcuentas respectivas de las cuentas 5101- SUELDOS Y SALARIOS, o la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, según corresponda, y acreditando las subcuentas que corresponden a la naturaleza de los conceptos de las prestaciones sociales de la cuenta 2715 - PROVISION PARA PRESTACIONES SOCIALES. Finalmente deberá reclasificarlas al pasivo real en las subcuentas correspondientes de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES en el momento en que de conformidad con el régimen laboral aplicable al tipo de entidad, nace para el empleado el derecho, independientemente de que éste se ejerza con posterioridad, es decir, así su disfrute y pago se ejecute en alguna de las vigencias presupuestales siguientes.

En este orden de ideas, el tratamiento contable para la provisión es el señalado en el párrafo inmediatamente anterior, y la consolidación, corresponde a la reclasificación de las cuentas donde se venía realizando la provisión, a las cuentas que representan el pasivo real al materializarse la obligación, procediendo con un débito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES y un crédito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

CONCEPTO No. 20172000056611 DEL 11-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Provisión para pensiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial de pensiones

Señor Brigadier General (RA)
JORGE ALIRIO BARÓN LEGUIZAMÓN
Director General
Caja de Sueldos de Retiro de La Policía Nacional
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003732-2 del 15 de Agosto de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento para reconocer las variaciones de los cálculos actuariales de pensiones cuando éste ya se encuentra amortizado en su totalidad, según el alcance que mediante correo electrónico la Señora Contadora señaló respecto del objeto de la consulta presentada inicialmente.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable a aplicar por las entidades responsables del pasivo pensional señala en relación con la actualización del cálculo actuarial:

“Los incrementos en el valor del cálculo actuarial se registrarán afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitarán las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditarán las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda. Las futuras pensiones corresponden a los empleados activos que obtendrán su derecho pensional, una vez cumplan los requisitos legales y/o convencionales.

Las disminuciones en el valor del cálculo actuarial se registrarán afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitarán las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, y se acreditarán las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), según corresponda.

Cuando el cálculo actuarial se encuentre amortizado en su totalidad, los aumentos o disminuciones que se generen por su actualización afectarán los resultados del periodo contable en curso.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento para el reconocimiento del Pasivo pensional en la actualización del cálculo actuarial cuando se encuentra amortizado en su totalidad, se reconocerá la variación mediante un crédito en las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES debitando las cuentas 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS cuando se trate de pensiones actuales y de cuotas partes pensiones y 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS si se refiere a pensiones futuras.

Si se trata de un menor valor del cálculo actuarial, debitará las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES afectando la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20172000060111 DEL 20-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Sentencia y Conciliaciones
	SUBTEMAS	Registro Contable del Pasivo por concepto de sentencias condenatorias en abstracto

Doctora

HILDA ESPERANZA GONZALEZ AVELLANEDA
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Procuraduría General de la Nación
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500037282, del 15 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Teniendo en cuenta que en el proceso adelantado por la Contraloría General de la República en la Procuraduría General de la Nación a la vigencia 2016, se presentaron diferencias de criterio en cuanto a la interpretación y aplicación de la regulación expedida

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

1129

por la CGN y según el estado de liquidación de las sentencias definitivas condenatorias en contra de la entidad, ponemos en su consideración nuevamente este tema ya que ya había sido tratado en mesa de trabajo realizada con la Dra. Elda de Hoyos el 8 de febrero del año en curso. (...)

El objetivo de esta comunicación es obtener el concepto de la CGN, para concretar las políticas contables que regirán en la Procuraduría General de la Nación de acuerdo a una clara interpretación de la regulación expedida por ese Órgano Rector y teniendo presente el estado de liquidación del proceso luego de proferida la sentencia, (...) pues en opinión del equipo auditor de la Contraloría una vez se genera el fallo definitivo se debe trasladar el valor contabilizado en el pasivo estimado al pasivo real, pero no tienen en cuenta que los datos contabilizados solo son reales una vez las áreas correspondientes realizan la liquidación que se incorpora en la Resolución que ordena el pago y que además incluye los intereses liquidados según lo ordena la Ley 1437 de 2011.

(...)

Interrogantes

- 1- Cuando en el Grupo de Contabilidad se conoce que se ha producido una sentencia condenatoria definitiva en contra de la PGN pero respecto de la cual no se ha obtenido el valor de la liquidación definitiva, porque está en trámite en aplicación de la ley 1437 de 2011 y los procedimientos internos, y/o en razón a que no se han obtenido los datos y soportes necesarios para proceder a liquidar y expedir la Resolución que incorpora el dato, se debe realizar un registro contable manual, trasladando el valor contabilizado en el pasivo estimado (Grupo 27) al pasivo real (Grupo 24) por el de las pretensiones iniciales?, o por el contrario en razón a que no se cuenta con la liquidación definitiva incluyendo intereses, el valor debe mantenerse en el grupo 27, clasificarlo como pasivo corriente y revelar en notas?
- 2- Si a 31 de diciembre se obtiene la liquidación de la sentencia y de los intereses liquidados a ese corte, sin que exista Resolución que reconoce el pago (liquidación definitiva), además de realizar los ajustes que se requieran al comparar la liquidación con el valor estimado que se encuentra contabilizado, se debe trasladar el dato del pasivo estimado al pasivo real y en la porción de los intereses afectar el gasto con esta liquidación preliminar que seguramente se incrementará cuando se elabore el Acto Administrativo Correspondiente? O por el contrario se debe actualizar el dato en el pasivo estimado (Grupo 27) y en el gasto de los intereses calculados parcialmente con los efectos contables en las correlativas que correspondan, clasificarlo como pasivo corriente y revelar en Notas el estado de la liquidación de la sentencia

- 3- Siendo que el valor de la liquidación definitiva se conoce cuando se expide la Resolución, que es la base para el trámite de la obligación y que entre su expedición y el trámite de la obligación mencionada (en SIIF Nación), como máximo podría transcurrir un mes, en periodos intermedios, se deben realizar registros contables manuales del grupo 27 al grupo 24 para luego reversarlos cuando se elabore la obligación.
- 4- Es correcta la política que se viene aplicando frente a mantener en el grupo 27 los valores que corresponden a Acuerdos Conciliatorios que no cuentan con la aprobación del juez y reclasificarlos manualmente a pasivo Real (Grupo 24), cuando el juez apruebe, aún sin la existencia de la Resolución que ordena el pago por cuanto el valor liquidado en el proceso conciliatorio y aprobado por el juez es definitivo, para luego reversar tal contabilización.

CONSIDERACIONES

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

2460 CREDITOS JUDICIALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la entidad contable pública, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2710-Provisión para Contingencias. En caso de que el valor del fallo exceda el valor provisionado el concepto del gasto que originó el proceso se afectará por la diferencia.

SE DEBITA CON:

1. El valor de los pagos que se efectúen a favor del demandante o beneficiario.
2. El menor valor originado en los ajustes, producto de las revisiones de las providencias que hayan sido objeto de pago.

SE ACREDITA CON:

1. El valor determinado en los fallos, laudos o conciliaciones, debidamente ejecutoriadas.
2. El mayor valor originado en los ajustes, producto de las revisiones a las providencias que hayan sido objeto de pago.
3. El valor reclasificado de la cuenta 2710-Provisión para Contingencias por concepto de fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.

2710 PROVISION PARA CONTINGENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado, justificable y cuya medición monetaria sea confiable, de obligaciones a cargo de la entidad contable pública, ante la probable ocurrencia de eventos que afecten su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico, y no será aplicable a las obligaciones contingentes que cuenten con contragarantías, o sobre las cuales exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación.

Dichos eventos se deberán reconocer en las respectivas cuentas de orden hasta tanto sean considerados como eventuales o remotos. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5314-Provisión para Contingencias.

SE DEBITA CON:

1. El valor de las obligaciones definitivas trasladadas a las cuentas acreedoras respectivas.
2. El valor de la provisión constituida cuando desaparezcan las causas que la originaron.

SE ACREDITA CON:

1. El valor estimado de la contingencia de ocurrencia de eventos adversos.

5801 INTERESES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos por intereses originados en la obtención de recursos necesarios para el financiamiento de las actividades u operaciones de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas del pasivo que registren la obligación por concepto de intereses.

SE DEBITA CON:

1. El valor de la causación por concepto de intereses.

SE ACREDITA CON:

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

9120 LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las demandas interpuestas por terceros en contra de la entidad contable pública. También incluye las pretensiones económicas originadas en conflictos o controversias que se resuelven por fuera de la justicia ordinaria.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos.

SE DEBITA CON:

1. El menor valor estimado durante el proceso.
2. El valor provisionado durante el proceso, momento en el cual se refleja en el balance.
3. La extinción de la causa que dio origen al proceso.

SE ACREDITA CON:

1. El valor estimado de las pretensiones económicas.
2. El mayor valor estimado durante el proceso.

9905 RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB)

DESCRIPCIÓN

1. Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 91-Responsabilidades Contingentes.

SE DEBITA CON:

1. El valor contabilizado por créditos en las cuentas de orden del grupo 91-Responsabilidades Contingentes.

SE ACREDITA CON:

1. El valor contabilizado por débitos en las cuentas de orden del grupo 91-Responsabilidades Contingentes.

El Régimen de Contabilidad Pública en su título II, Capítulo Único establece

9.1.2.6 Pasivos estimados.

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

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

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

El capítulo V del Libro II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el numeral 3 – RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES, establece:

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002- Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB). (Subrayado fuera de texto)

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas. (Subrayado fuera de texto)

Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314- PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real. En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

- a. Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.
- b. Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002- Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.
- c. Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002- Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta

2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401- Litigios o 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Los gastos adicionales posteriores a la liquidación final del crédito judicial reconocido, cuando se trate de intereses, se registran con un débito en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460- CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registran en la subcuenta 511166-Costas procesales, de la cuenta 5111-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de administración, o en la subcuenta 521168-Costas procesales, de la cuenta 5211-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Es pertinente señalar que la obligación derivada de una sentencia judicial configura un hecho económico distinto a la liquidación de los intereses moratorios que eventualmente puedan generarse por el pago extemporáneo de aquélla. Por lo tanto a continuación se desarrollan las alternativas de procedimiento contable bajo el entendido que la determinación del valor de la sentencia no puede supeditarse al momento de la liquidación de los intereses de mora.

1. Cuando hay sentencia condenatoria definitiva en contra de la PGN, pero respecto de la cual no se ha obtenido el valor de la liquidación definitiva, se debe realizar un registro contable manual, trasladando el valor contabilizado en el pasivo estimados (Grupo 27) al pasivo real (Grupo 24) por el de las pretensiones iniciales?, o por el contrario en razón a que no se cuenta con la liquidación definitiva incluyendo intereses, el valor debe mantenerse en el grupo 27, clasificarlo como pasivo corriente y revelar en notas?

Cuando se conoce que se ha producido una sentencia condenatoria definitiva en contra de la PGN, pero el valor a pagar no se reconoce dentro de la sentencia emitida por el juez, en este hecho no se efectúa ningún registro contable, y por lo tanto debe mantenerse el valor que se encuentra previamente registrado en la cuenta 271005 – Litigios.

Una vez se cuente con los elementos necesarios para efectuar la liquidación, deberá procederse así:

c. Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

d. Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

e. Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401- Litigios o 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso

extraordinario en la subcuenta 481008- Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

2. Si a 31 de diciembre se obtiene la liquidación de la sentencia y de los intereses liquidados a ese corte, sin que exista Resolución que reconoce el pago (liquidación definitiva), además de realizar los ajustes que se requieran al comparar la liquidación con el valor estimado que se encuentra contabilizado, se debe trasladar el dato del pasivo estimado al pasivo real y en la porción de los intereses afectar el gasto con esta liquidación preliminar que seguramente se incrementará cuando se elabore el Acto Administrativo Correspondiente? O por el contrario se debe actualizar el dato en el pasivo estimado (Grupo 27) y en el gasto de los intereses calculados parcialmente con los efectos contables en las correlativas que correspondan, clasificarlo como pasivo corriente y revelar en Notas el estado de la liquidación de la sentencia.

Conocida la liquidación, debe procederse a su reclasificación de la provisión al pasivo real, para lo cual se debe registrar un débito a la subcuenta 271005-Litigios o 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580109-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, independientemente que exista o no Resolución de pago. Igualmente deben reconocerse los intereses moratorios al cierre del período, que se hayan causado a esa fecha.

3. Siendo que el valor de la liquidación definitiva se conoce cuando se expide la Resolución, que es la base para el trámite de la obligación y que entre su expedición y el trámite de la obligación mencionada (en SIIF Nación), como máximo podría transcurrir un mes, en periodos intermedios, se deben realizar registros contables manuales del grupo 27 al grupo 24 para luego reversarlos cuando se elabore la obligación.

La entidad deberá reconocer la obligación definitiva como pasivo real dentro de los Estados Contables de la Entidad en el momento en que se genera la obligación, independiente de los procesos que utilice la Entidad para efectuar sus respectivos pagos. Si ello implica registros manuales, deberá procederse a realizarlos, con el propósito que finalmente se dé cumplimiento al procedimiento contable anteriormente señalado.

4. Es correcta la política que se viene aplicando frente a mantener en el grupo 27 los valores que corresponden a Acuerdos Conciliatorios que no cuentan con la aprobación

del juez y reclasificarlos manualmente a pasivo Real (Grupo 24), cuando el juez apruebe, aún sin la existencia de la Resolución que ordena el pago (...)

Dado que los acuerdos conciliatorios entre las partes están sometidos a una decisión judicial, en virtud de la cual son susceptibles de ser modificados, no procede la reclasificación de la provisión al pasivo real, hasta tanto no se obtenga la aprobación judicial. En ese momento debe efectuarse la reclasificación, independientemente si existe o no Resolución de pago.

CONCEPTO No. 20172000063311 DEL 03-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Pasivo pensional
	SUBTEMAS	Actualización financiera del pasivo pensional

Doctor

JORGE ALIRIO BARÓN LEGUIZAMÓN

Director General

Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2017550003994-2, del 30 de agosto de 2017, en la cual (dando alcance al oficio E-00003-201716802-CASUR Id: 252737, radicado en la CGN el 15 de agosto de 2017 con el No. 20175500037312 consulta acerca de:

¿Cuáles son las variables e hipótesis financieras que se deben tener en cuenta, con el fin de establecer una política para la elaboración del cálculo financiero?

¿Cuál es la metodología para la actualización financiera?

¿Cuál es la autoridad competente frente a la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional, para establecer los parámetros y bases técnicas para la actualización financiera del cálculo actuarial, teniendo en cuenta que es un establecimiento público del orden nacional con autonomía administrativa y patrimonio independiente, adscrito al Ministerio de Defensa Nacional?

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es necesario considerar que el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, incorporado al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 633 de 2014, en su numeral 1 establece que:

(...) El cálculo actuarial deberá realizarse por lo menos una vez cada tres años considerando las variables e hipótesis relativas a la población que hace parte del mismo. En los años en que no deba realizarse el cálculo actuarial, el valor disponible del mismo deberá actualizarse financieramente en la contabilidad de las entidades responsables del pasivo pensional, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. La metodología para la realización del cálculo actuarial así como para su actualización financiera observará los parámetros y bases técnicas establecidas por la autoridad competente. (...) (subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas, se da respuesta a las consultas realizadas en su comunicación en los siguientes términos:

1. Con relación a su consulta sobre las variables e hipótesis que deben tenerse en cuenta para la actualización financiera del cálculo actuarial, es necesario precisar que, en términos generales, para la elaboración de un cálculo actuarial se consideran variables e hipótesis demográficas relativas a la población que hace parte del mismo (por ejemplo, esperanza de vida y personas que no consolidarán el derecho a pensión) y financieras (por ejemplo, tasa de descuento y nivel de beneficio esperado). Ahora, para la actualización financiera el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional establece que para la actualización financiera la entidad debe considerar las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial (siguiendo con el ejemplo, tasa de descuento y nivel de beneficio). Lo anterior quiere decir que para la actualización financiera las únicas variables e hipótesis que no se considerarán son las demográficas.

No obstante, por lo menos una vez cada tres años la entidad deberá realizar el cálculo actuarial considerando tanto las variables e hipótesis demográficas como las financieras.

2. Con relación a la metodología y la autoridad competente para establecer los parámetros y bases técnicas para la actualización financiera del cálculo actuarial, se le sugiere solicitar concepto a la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO No. 20172000103201 DEL 15-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Provisión para pensiones
	SUBTEMAS	Ajuste por disminución del cálculo actuarial.

Doctora

RUBY GAVIRIA VALENCIA

Contabilidad

Alcaldía Municipio de Dosquebradas

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004493-2 del 5 de Octubre de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento para registrar la diferencia entre el valor del cálculo actuarial reconocido por la entidad y el valor que reporta el Fonpet.

En la actualidad, la entidad tiene reconocido el valor de \$138.469 millones en la subcuenta 272003- Cálculo actuarial de pensiones actuales y el saldo del cálculo actuarial en el Fonpet es de \$24.226 millones.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional en el numeral 2. Registro de la actualización del cálculo actuarial señala: “Los incrementos en el valor del cálculo actuarial se registrarán afectando la cuenta 2720- PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitarán las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditarán las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo

actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda. Las futuras pensiones corresponden a los empleados activos que obtendrán su derecho pensional, una vez cumplan los requisitos legales y/o convencionales.

Las disminuciones en el valor del cálculo actuarial se registrarán afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitarán las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, y se acreditarán las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), según corresponda.

Quando el cálculo actuarial se encuentre amortizado en su totalidad, los aumentos o disminuciones que se generen por su actualización afectarán los resultados del periodo contable en curso.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Procedimiento para el reconocimiento de los pasivos pensionales contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, la disminución del cálculo actuarial a cargo de la entidad, según la cifra presentada por el Fonpet, conlleva realizar el ajuste mediante un débito a la subcuenta 272003- Cálculo actuarial de pensiones actuales y un crédito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db).

Ahora, como según información de la entidad, ya había amortizado la totalidad del cálculo actuarial registrado, el saldo de la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar se debita afectando como contrapartida un ingreso en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, en razón a que con anterioridad había afectado los resultados del ejercicio por la amortización ya efectuada.

CONCEPTO No. 20172000115481 DEL 28-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Pasivos estimados Cuentas de orden acreedoras - responsabilidades contingentes
	SUBTEMAS	Aclaración del concepto radicado con el N° 20172000015921 del 09 de marzo de 2017, relativo al reconocimiento de provisiones

	por fallos de acciones de tutela.
--	-----------------------------------

Señor

JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE

Coordinador Grupo de Contabilidad de la Dirección Financiera

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550016202, del 24 de marzo de 2017, mediante la cual solicita aclaración del concepto radicado con el N° 20172000015921 del 09 de marzo de 2017, relativo al reconocimiento de provisiones por fallos de acciones de tutela, pues surge la inquietud de saber si el reconocimiento del pasivo estimado debe efectuarse cuando se determine que la contingencia es probable de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública o cuando se tenga la obligación real de pago con cargo al rubro que corresponda a la naturaleza del negocio fallado, conforme a lo señalado en el artículo 44° Decreto N° 2170 del 2016, por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2017, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos.

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

CONSIDERACIONES:

El artículo 354° de la Constitución Política de Colombia de 1991, consagra:

“ARTÍCULO 354°. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354° de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, establece:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; (...)” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 44° del Decreto N° 2170 del 2016, por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2017, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos, establece:

“ARTÍCULO 44°. Los órganos a que se refiere el artículo 4° del presente decreto pagarán los fallos de tutela con cargo al rubro que corresponda a la naturaleza del negocio fallado, igualmente, los contratos de transacción se imputarán con cargo al rubro afectado inicialmente con el respectivo compromiso.

Para pagarlos, en primer lugar, se deben efectuar los traslados presupuestales requeridos, con cargo a los saldos de apropiación disponibles durante la vigencia fiscal en curso. Los establecimientos públicos deben atender las providencias que se profieran en su contra, en primer lugar con recursos propios realizando previamente las operaciones presupuestales a que haya lugar.

Con cargo a las apropiaciones del rubro sentencias y conciliaciones, se podrán pagar todos los gastos originados en los tribunales de arbitramento, así como las cauciones o garantías bancarias o de compañía de seguros que se requieran en procesos judiciales” (Subrayado fuera de texto)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, establece:

“1. APLICACIÓN CONTABLE EN PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES

Los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado. (...)

3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002- Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710 PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real... (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el Manual de Procedimientos del RCP, establece la descripción de las siguientes cuentas:

2460-CRÉDITOS JUDICIALES: “Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la entidad contable pública, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.”

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2710-Provisión para Contingencias. En caso de que el valor del fallo exceda el valor provisionado el concepto del gasto que originó el proceso se afectará por la diferencia” (Subrayado fuera de texto)

5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS: “Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.” (Subrayado fuera de texto)

4810-EXTRAORDINARIOS: “Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública. (...)” Subrayado fuera de texto)

La CGN mediante el concepto radicado con el N° 20172000015921 del 09 de marzo 2017, dirigida al ICBF, estableció:

“...el reconocimiento contable de provisiones por fallos en demandas de tutela o de amparo, depende de la evaluación de riesgos e incertidumbres efectuada por el área jurídica del ICBF, mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso. Por consiguiente, en el momento en el cual el juez de instancia le notifica al ICBF el auto admisorio de la demanda de tutela, el área jurídica ha de evaluar si el fallo resultante al final proceso puede afectar la situación financiera, económica, social y ambiental del Instituto. Si es así, el ICBF debe constituir una responsabilidad contingente en las cuentas de orden acreedoras, debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905- RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, por el valor estimado de la posible obligación.

Ahora bien, si con base en la evaluación efectuada por parte del área jurídica se determina que la contingencia es probable, el ICBF debe reconocer un pasivo estimado, en consonancia con el principio de prudencia. Para el efecto, se deben cancelar las cuentas de orden acreedoras previamente constituidas y registrar un débito en la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710 PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la CGN mediante concepto radicado con el N° 20132000036181 del 17 de septiembre de 2013, dirigida a la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierra Despojadas, señaló:

“(...) la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales

entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí.

Igualmente, la contabilidad patrimonial permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí". (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se concluye lo siguiente:

Por mandato constitucional y legal contemplado en el artículo 354° de la Constitución Política de Colombia y el literal a) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, a la CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, razón por la cual, el ICBF debe desarrollar su proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que para el efecto expida el Contador General de la Nación.

Es importante señalar que el artículo 44° del Decreto N° 2170 del 2016, regula aspectos presupuestales y no contables en relación con el registro que debe efectuarse para el perfeccionamiento de compromisos adquiridos en el pago de fallos de tutela, pues como lo ha indicado la CGN en distintas oportunidades, la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes, pero complementarios y conciliables entre sí.

En consonancia con lo anterior, el registro contable del pasivo estimado por fallos de tutela o amparo debe efectuarse de conformidad con lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancaria dispuesto en el Manual de Procedimientos del RCP, como se indicó al ICBF en el concepto radicado con el N° 20172000015921 del 09 de marzo 2017.

En este sentido, el ICBF registrará una responsabilidad contingente en cuentas de orden acreedoras, si como resultado de la evaluación del riesgo efectuada por el área jurídica se determina que es posible que se presente una eventual salida de recursos con ocasión al

fallo de la tutela. Para el efecto, debitará la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905- RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, por el valor estimado de la posible obligación.

En el momento en el cual el área jurídica, evalúe que la eventual salida de recursos con ocasión al fallo de la pasa de ser posible a ser probable, se deben cancelar las cuentas de orden acreedoras previamente constituidas y registrar un pasivo estimado, debitando la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y acreditando la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS.

Cuando se profiera el fallo de tutela definitivo, el ICBF debe cancelar la provisión para contingencias previamente constituida y proceder al registro del pasivo real, debitando la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y acreditando la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460 CRÉDITOS JUDICIALES. En caso de que el valor del fallo difiera del valor provisionado, la diferencia se registrará en la subcuenta 580812-Sentencias, de la 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS o 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, según corresponda.

Con el presente pronunciamiento se complementa la doctrina contable emitida mediante el concepto radicado con el N° 20172000015921 del 09 de marzo de 2017.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000019961 del 27-03-2017

20172000030811 del 14-06-2017

20172000029651 del 05-06-2017

20172000030811 del 14-06-2017

20172000066301 del 20-10-2017

1.17. OTROS PASIVOS

CONCEPTO No. 20172000000611 DE 11-01-2017

MARCO

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

	NORMATIVO	
1	TEMA	Otros pasivos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las operaciones relacionadas con el recaudo del impuesto de timbre por salida del país a cargo de AEROCIVIL

Doctora
 Olga Patricia López Pardo
 Coordinadora Grupo Contabilidad
 Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil Aerocivil
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500068922 de fecha 13 de octubre de 2016, donde solicita se aclare el procedimiento para el reconocimiento contable de los ingresos por concepto del impuesto de timbre por salida del país.

CONSIDERACIONES

Ley N° 20 del 1979, en su artículo N° 22, señala que:

“ARTÍCULO 22. La Administración, control y recaudo del impuesto de timbre nacional que origina la salida al exterior de nacionales y extranjeros residentes en Colombia, a que se refiere el numeral 3º del artículo 14 de la ley 2ª de 1976, estará a cargo del Departamento Administrativo de la Aeronáutica Civil. El producto de este impuesto se destinará al Fondo Aeronáutico Nacional, el cual deberá invertir en la conservación, adición y mantenimiento de la red aeroportuaria del país, de acuerdo al orden de prioridades que determine el Departamento Nacional de Planeación. (...)”

La DIAN estableció mediante oficios números 79232 de octubre 3 de 2007 y 50435 de 2008, que la Aerocivil es la responsable de fijar los mecanismos y controles respectivos para garantizar la administración del recaudo del impuesto de timbre nacional.

La Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil AREOCIVIL, en los artículos 1º, 2º y 7º de la Resolución N° 1545 de 2015, por la cual se fijan los procedimientos de recaudo de impuesto de timbre nacional, entre otros asuntos, dispone:

“ARTÍCULO 1o. IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL POR SALIDA DEL PAÍS. Es el valor en pesos colombianos, que deben pagar los colombianos y extranjeros residentes en

Colombia al salir del país por vía aérea o marítima, y será fijado anualmente por el Gobierno Nacional mediante decreto.

ARTÍCULO 2o. El recaudo del impuesto de timbre nacional por salida del país seguirá a cargo de las empresas de transporte aéreo. (...)

ARTÍCULO 7o. Las empresas de transporte aéreo deben girar semanalmente, los valores en pesos colombianos como resultado del recaudo de impuesto de timbre, a las cuentas que para tal efecto designe la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.

PARÁGRAFO 1o. Las empresas de transporte aéreo deberán diligenciar la información de giro a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional y dejar como soporte la siguiente información: (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a lo dispuesto el Artículo N° 22 de Ley N° 20 del 1979, AEROCIVIL es la entidad que debe reconocer los ingresos por concepto del impuesto de timbre por salida del país, por tratarse de la entidad a cargo de la administración, control y recaudo del impuesto de timbre nacional que origina la salida al exterior de nacionales y extranjeros residentes en Colombia.

Como consecuencia de lo anterior, la UAE Aerocivil y el Ministerio de Transporte deben analizar conjuntamente adelantar los trámites pertinentes para modificar los procedimientos contables, lo mismo que los parámetros vigentes en el SIIIF II, a fin de controlar y mantener la reciprocidad de ambas entidades con el Tesoro Nacional.

Con la consignación de los recursos en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional -DGCPTN, corresponde en la UAE Aerocivil, debitar la subcuenta 572080 – recaudos de la cuenta 5720 – OPERACIONES DE ENLACE y acreditar la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los derechos recaudados.

Por su parte en el Tesoro Nacional, con la consignación de los recursos en la Cuenta Única Nacional, se debe reconocer un registro débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106 – CUENTA UNICA NACIONAL y un registro crédito en la subcuenta 472080 – Recaudos de la cuenta 4720 – OPERACIONES DE ENLACE.

De la anterior dinámica, cabe anotar que para efectos del reporte de las operaciones reciprocas, el saldo de esta subcuenta debe ser equivalente al reportado por la UAE Aerocivil en la subcuenta 572080 –Recaudos de la cuenta 5720 – OPERACIONES DE

ENLACE, las cuales, al ser objeto de eliminación en el proceso de consolidación, no deben generar saldos por conciliar.

Bajo este contexto, el análisis de la cuenta 5720 OPERACIONES DE ENLACE que debe reconocer AEROCIVIL, debe hacerse de manera integral con el registro recíproco que reconoce la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional en la cuenta 4720 – OPERACIONES DE ENLACE, las cuales son objeto de eliminación en el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental consolidado de la Nación.

CONCEPTO No. 20172000028931 DEL 26-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Recaudos por identificar

Doctor
 JOSÉ HUMBERTO BOHÓRQUEZ
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Superintendencia Nacional de Salud
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500011652, del 08 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que en el desarrollo de sus actividades, la Superintendencia realiza recaudos a terceros por distintos conceptos. Como consecuencia de ello, dentro de la cuenta 290580 - RECUADOS POR CLASIFICAR, se reconocen aquellos valores que no han sido identificados, para que posteriormente, luego de lograrse dicha actividad, se reclasifica el monto a la cuenta por cobrar que corresponda al tercero. Sin embargo, pese a haber realizado todas las actividades necesarias, como contar con conciliaciones bancarias oportunas, cambios en el sistema de recaudo con la entidad bancaria, entre otras, no se ha logrado identificar plenamente los valores recaudados y reconocidos en dicha cuenta.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

- ¿En la doctrina contable pública se ha establecido un plazo mínimo o máximo para para que se mantengan en la cuenta 290580 - RECAUDOS POR CLASIFICAR, las consignaciones que, una vez adelantada toda la gestión por parte de la Entidad, no han sido posible identificar?
- ¿Se puede reclasificar el monto reconocido en la cuenta 290580 – RECAUDOS POR CLASIFICAR a ingresos? Si es así, ¿a qué cuenta contable?
- En el caso que en algún año posterior aparezca un tercero de la Entidad con el soporte que permita identificar alguna de las consignaciones reclasificadas al ingreso, ¿cuál sería el procedimiento a seguir?
- Jurídicamente, ¿la Entidad debe adelantar alguna gestión para poder depurar la cuenta 290580 - RECAUDOS POR CLASIFICAR?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 11 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece que:

“Las características cualitativas de la información contable pública en su conjunto buscan que ella sea una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas. En la medida que incluye todas las transacciones, hechos y operaciones medidas en términos cualitativos o cuantitativos, atendiendo a los principios, normas técnicas y procedimientos, se asume con la certeza que revela la situación, actividad y capacidad para prestar servicios de una entidad contable pública en una fecha o durante un período determinado” (subrayado fuera del texto).

A su vez, dentro del numeral 7 del PGCP, relativo a las características cualitativas de la información contable pública, se plantea que:

“Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información.

(...)

Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, perteneciente al Manual de Procedimientos, establece que:

“Cuenta 4810 – INGRESOS EXTRAORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor causado por los diferentes conceptos

Cuenta 4815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los ajustes por mayores valores causados
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable” (subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la implementación y evaluación del Control Interno contable, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, contempla en su numeral 3, relativo a los Procedimiento de Control Interno Contable, que:

“(…)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

(…)

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Preguntas No. 1, 2 y 3

En el caso que la Entidad haya efectuado todas las labores de gestión administrativa encaminadas a identificar a los terceros de los cuales se han recaudado los valores correspondientes, sin haberse logrado aclarar el origen y concepto de las distintas consignaciones, y se tenga seguridad de que no corresponden a transacciones u operaciones ciertas, la Entidad debe registrar un débito en la cuenta 290580 - RECAUDOS POR CLASIFICAR, de la cuenta 2905 - RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la

subcuenta 481090 - OTROS INGRESOS EXTRAORDINARIOS, de la cuenta 4810 - EXTRAORDINARIOS; y alternamente, revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.

Si posteriormente se identifica algún tercero asociado a la consignación y respecto del cual existe una cuenta por cobrar, y en consecuencia de lo anterior, los ingresos de la entidad fueron sobreestimados, la entidad debe corregir los registros mediante un débito en la subcuenta 481090 - OTROS INGRESOS EXTRAORDINARIOS, de la cuenta 4810 - EXTRAORDINARIOS, si el ingreso por recuperaciones se reconoció en el periodo actual; o en la subcuenta 481559 – OTROS INGRESOS, de la cuenta 4815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el ingreso extraordinario se reconoció en un periodo anterior, generando un crédito en la cuenta por cobrar correspondiente.

Es importante señalar que el procedimiento descrito previamente no podrá ser adoptado por la Entidad de forma rutinaria, toda vez que será de aplicación solo en aquellos casos excepcionales en los que después de realizar todas las actividades administrativas necesarias para depurar la información contable, no es posible lograr la identificación de los terceros y la claridad de los hechos, operaciones o transacciones respectivas, al paso que la Entidad deberá implementar las acciones administrativas y operativas pertinentes para asegurar que en el futuro no se presenten eventos de esta naturaleza, que alteran la calidad de la información contable.

Pregunta No. 4

Respecto a gestión jurídica que en específico debe realizar la Entidad para realizar la depuración de la cuenta 290580 - RECAUDOS POR CLASIFICAR, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre dicho aspecto, toda vez que corresponde a una situación que la entidad debe evaluar internamente en conjunto con su área jurídica, o aquella que haga de sus veces.

CONCEPTO No. 20172000062271 DEL 26-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Recaudos a favor de terceros
	SUBTEMAS	Registro de los Recaudos que efectúa la Superintendencia por concepto de Impuesto del Departamento del Meta

Señora

YOLANDA RODRIGUEZ ROLDAN
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Superintendencia de Notariado y Registro
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500037542, del 16 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

En el proceso registral, la Superintendencia recauda el impuesto al Departamento del Meta, motivo por el cual se tiene una cuenta corriente para depositar tales recaudos que se ingresan con un cargue de extracto, para posteriormente realizar el proceso de pago no presupuestal.

En el momento de crear la cuenta por pagar y el acreedor, la entidad está tomando el rubro de la tabla de eventos de pagos no presupuestales 2-40-03-04-01 cuya descripción es la siguiente:(PAGOS DE TESORERIA-DEVOLUCIONES RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS-OTROS BENEFICIARIOS-RECAUDOS DE CARTERA) la cual deja traza contable en la cuenta 290505 (COBRO CARTERA TERCEROS).

Por lo anterior nos surge la siguiente inquietud; Dada la naturaleza del recaudo, debería quedar el registro en la cuenta 290502 (IMPUESTOS), pero revisando la parametrización de la tabla de eventos contables – pagos no presupuestales no tenemos habilitado un rubro que describa pago de impuestos DEPARTAMENTALES, pues los rubros que existen y que dejan traza en la cuenta 290502 describen pagos de estampillas, Universidades, sobretasa a la Gasolina Sobretasa al A.C.P.M etc.

Por lo narrado anteriormente solicito su colaboración para que nos indique si el proceso realizado esta correcto o si por el contrario se hace necesario habilitar o crear un nuevo rubro en la tasa de eventos contables de pagos no presupuestales que involucre nuestra necesidad, de Recaudo de Impuestos Departamentales.

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública en su Título II Sistema Nacional de Contabilidad Pública- Capítulo Único, Punto 9 Normas Técnicas de Contabilidad Pública, Numeral 9.1

Normas Técnicas Relativas a las Etapas de Reconocimiento y Revelación de los Hechos Financieros, Económicos, Sociales y Ambientales define en el numeral:

9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. Noción. Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo. (Subrayado fuera del texto)

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio. (...)

151. Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. Adicionalmente se revelan con base en los tipos de obligaciones tributarias y, en los demás casos, atendiendo la naturaleza del impuesto. Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período. Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las rentas por cobrar de la vigencia actual reclasificados al inicio del período contable siguiente. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

29 OTROS PASIVOS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquiere la entidad contable pública en su calidad de garante.

En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquiere la entidad contable pública en su calidad de garante.

2905 RECAUDO A FAVOR DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural.
- El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable pública.
- Los valores trasladados a la subcuenta 472080-Recaudos, al inicio del período contable.
- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.
- El valor de los recaudos en la DGCPTN que al final del período contable no han sido reclasificados.
- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La Superintendencia de Notariado, deberá reconocer el recaudo del Impuesto de Registro, propiedad de la Gobernación del Meta, dentro de los Estados Contables de la Entidad en la cuenta correspondiente, independiente de los procesos que utilice para efectuar el control de sus respectivos ingresos y pagos. Así las cosas, la cuenta que debe utilizar para efectuar estos registros será la subcuenta 290502-Impuestos de la cuenta 2905-INGRESOS RECIBIDOS PARA TERCEROS

La entidad deberá efectuar las acciones que sean necesarias para que se dé cumplimiento al procedimiento anteriormente señalado.

CONCEPTO No. 20172000063791 DEL 05-10-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros pasivos Patrimonio Institucional Transferencias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes, derechos u obligaciones de los que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo subroga al INCODER en Liquidación. Tratamiento contable de los recursos girados al PAR INCODER EN LIQUIDACIÓN por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo, destinados a financiar las reservas presupuestales del Incoder.

Doctora

HILDA GIOVANNA RODRÍGUEZ GUERRERO
Subdirectora Financiera (E)
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500024742, del 18 de mayo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Teniendo en cuenta que mediante el Decreto 2365 de diciembre 7 de 2015 se suprime el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural — INCODER y se ordena su liquidación, y que una vez finalizado el proceso liquidatorio el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

subrogó el Contrato de Fiducia Mercantil de Remanentes No.FID-072-2016, solicitamos respetuosamente concepto sobre los siguientes interrogantes:

Preguntas concretas:

1. Cuál debe ser el registro contable a realizar por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, respecto de los recursos que ingresan a su activo en el momento de la Subrogación del contrato de Fiducia suscrito entre el INCODER en Liquidación y la Fiduciaria Agraria, respecto de los recursos girados en el mes de abril de 2017 y correspondientes a la “reserva presupuestal” registrada por el INCODER en Liquidación y asignados al Ministerio para su trámite y traslado?
2. En atención a su oficio CNG (sic) N° 20173000020971, la Fiduciaria debe reportar la información correspondiente a los movimientos que ésta entidad realice, en tal sentido que procedimiento debe realizar la Fiduciaria con el fin de que dicha información no se vea incorporada en el consolidado de las entidades reportantes, toda vez que este Ministerio debe reflejar contablemente la inversión en el Patrimonio Autónomo y su ejecución?”

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Decreto 2365 del 7 de diciembre de 2015, “Por el cual se suprime el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural-INCODER, se ordena su liquidación y se dictan otras disposiciones”, establece:

“Artículo 14°. De la subrogación de derechos y obligaciones y traspaso de bienes de la masa de la liquidación. El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural subrogará en las obligaciones y derechos INCODER en Liquidación una vez queden en firme el acta final de liquidación y se declare terminado el proceso de liquidación de la Entidad. Copia autentica del acta deberá ser inscrita en las oficinas de registro correspondientes.

Si finalizado el proceso de liquidación y pagadas las obligaciones a cargo de la Entidad en liquidación quedaren activos o dinero en poder de la Entidad fiduciaria contratada, ésta los traspasará a la entidad que señala el Decreto Ley 254 de 2000. (...)

Artículo 29°. Constitución patrimonio autónomo. A la terminación del plazo de la liquidación, el Liquidador podrá celebrar contratos de fiducia mercantil en los términos del

artículo 35 del Decreto 254 de 2000, modificado por el artículo 19 de la Ley 1105 de 2006”.

Como complemento de lo anterior, el Decreto Ley 254 de 2000, "Por el cual se expide el régimen para la liquidación de las entidades públicas del orden nacional", en su artículo 35 modificado por el artículo 19 de la Ley 1105 de 2006, indica:

“Artículo 35. A la terminación del plazo de la liquidación, el liquidador podrá celebrar contratos de fiducia mercantil con una entidad fiduciaria por el cual se transferirá activos de la liquidación con el fin de que la misma los enajene y destine el producto de dichos bienes a los fines que en el inciso siguiente

se indican. La entidad fiduciaria contratista formará con los bienes recibidos de cada entidad en liquidación un patrimonio autónomo.

La entidad fiduciaria destinará el producto de los activos que les transfiera el liquidador a pagar los pasivos y contingencias de la entidad en liquidación, en la forma que hubiere determinado el liquidador en el contrato respectivo, de conformidad con las reglas de prelación de créditos previstas en la ley.

Si pagadas las obligaciones a cargo de la entidad en liquidación quedaren activos o dinero en poder de la entidad fiduciaria contratada, esta los entregará al Fopep o al Fondo de Reservas de Bonos Pensionales, según corresponda, en la forma y oportunidad que señale el Gobierno Nacional en el decreto que ordene la liquidación o en uno que lo complemente.

Pagados los pasivos o cuando los bienes entregados en fiducia sean suficientes para atenderlos, los demás activos que no hayan sido objeto de fiducia, se traspasarán al Ministerio, Departamento Administrativo o entidad descentralizada que determine la ley o el acto administrativo expedido por el Gobierno Nacional. Lo anterior, sin perjuicio de que cuando se enajenen bienes, su producto se entregue al Fopep o al Fondo de Reserva de Bonos Pensionales, según lo determine el Gobierno Nacional.

Cumplido el plazo de la liquidación en el acta final de liquidación por la cual se pone fin a la existencia legal de la entidad y, cuando sea del caso, se indicarán los activos que se transfieren o que se encuentran en un patrimonio autónomo de conformidad con el presente artículo, así como los pasivos que se pagarán con cargo a dicho patrimonio autónomo, y las obligaciones que asuman otras entidades con sujeción a lo previsto en el presente decreto.

Si al terminar la liquidación existieren procesos pendientes contra la entidad, las contingencias respectivas se atenderán con cargo al patrimonio autónomo al que se

refiere el presente artículo o a falta de este, el que se constituya para el efecto. Lo anterior sin perjuicio de los casos en que la Nación u otra entidad asuman dichos pasivos, de conformidad con la ley”.

Adicionalmente, el 15 de noviembre de 2016 el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural emitió el Decreto N° 1850, "Por medio del cual se modifican los artículos 16 y 22 del Decreto 2365 de 2015, se adoptan medidas con ocasión del cierre de la liquidación del Instituto Colombiano de Desarrollo Rural -INCODER en Liquidación, y se dictan otras disposiciones", en el cual instituye:

“Artículo 3. Patrimonio autónomo. El Liquidador del INCODER en liquidación celebrará contrato de encargo fiduciario con FIDUAGRARIA S.A., para la constitución de un patrimonio autónomo, con el fin de continuar realizando la representación judicial en los procesos que tengan origen en asuntos netamente administrativos y/o laborales con ocasión del proceso liquidatorio del INCODER en liquidación, para el pago de los fallos judiciales a que se refiere el parágrafo 2 del artículo 2 del presente decreto y adelantar todos aquellos asuntos que subsistan con posterioridad al cierre de la liquidación.

Así mismo, el patrimonio autónomo atenderá el pago de los aportes correspondientes al INCODER en liquidación, respecto del sistema general de seguridad social en pensiones, de los empleados en condición de prepensionados que al cierre de la liquidación de la entidad no hayan adquirido su pensión, y en general asumirá los pasivos y contingencias laborales que existan al cierre de la liquidación o surjan con posterioridad.

Parágrafo. El liquidador del INCODER deberá, para la fecha de terminación de la liquidación, haber trasladado todos los procesos judiciales que tengan origen en asuntos netamente administrativos y/o laborales con ocasión del proceso liquidatorio del INCODER, así como la información de los empleados en condición de prepensionados a quienes se les deba garantizar el pago de los aportes correspondientes al sistema general de seguridad social en pensiones”.

El Contrato de Fiducia Mercantil de Administración, pagos FID-072-2016, suscrito entre la Sociedad Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario S.A. – FIDUAGRARIA S.A. y el INCODER en liquidación, señala:

“PRIMERA.- DEFINICIONES: Para los efectos del presente CONTRATO, las siguientes expresiones tendrán el alcance y significado que a continuación se determinan: (...)

FIDEICOMITENTE: Para los efectos de este contrato, INCODER EN LIQUIDACIÓN ejercerá los derechos que la ley concede a los fideicomitentes. Después de extinguida legalmente

la persona jurídica de INCODER EN LIQUIDACIÓN, el presente contrato continuará vigente y con plenitud de sus efectos. En ese evento, la calidad de FIDEICOMITENTE será ostentada por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo rural, entidad que emitirá las instrucciones a través del COMITÉ FIDUCIARIO, sin perjuicio de la facultad para formular requerimientos y solicitar informes directamente a la Sociedad Fiduciaria. (...)

SEGUNDA.- OBJETO: El objeto del presente contrato es la constitución de un Patrimonio Autónomo de remanentes en virtud del Decreto 1850 de 2016 expedido por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, (...)

PARÁGRAFO PRIMERO: Para todos los efectos legales, este contrato se denominará “P.A.R. INCODER EN LIQUIDACIÓN”.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Las partes dejan expresa constancia, que ni la FIDUCIARIA ni el Patrimonio Autónomo ostentan la calidad de cesionarios o subrogatorios de las obligaciones del FIDEICOMITENTE. La FIDUCIARIA, únicamente actúa en calidad de vocera y administradora de los recursos y activos fideicomitidos. (...)

DÉCIMA PRIMERA.- DERECHOS EL FIDEICOMITENTE: En desarrollo del presente contrato el FIDEICOMITENTE adquiere los siguientes derechos:

1. Exigir a la FIDUCIARIA la administración y pagos de los recursos en los términos previstos en este contrato y en sus documentos complementarios.
2. Solicitar a la FIDUCIARIA un informe en relación con el estado de los desembolsos efectuados.
3. Los demás reconocidos en la ley y en este contrato. (...)

DÉCIMA TERCERA.- COMITÉ FIDUCIARIO: El fideicomiso que se constituye mediante la celebración del presente contrato de fiducia mercantil, contará con COMITÉ FIDUCIARIO que velará por el debido cumplimiento del objeto del presente contrato, en relación con cada una de las actividades que debe desplegar la FIDUCIARIA y que se han establecido a lo largo de este contrato, el cual comenzará a operar una vez se extinga la persona jurídica del FIDEICOMITENTE, el COMITÉ FIDUCIARIO estará conformado por tres (3) representantes del MINISTERIO DE AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL, los cuales serán informados por dicha entidad, mediante comunicación escrita dirigida al Patrimonio Autónomo Remanentes Incoder en Liquidación”. (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece:

“27. CONSTITUCIÓN DE PATRIMONIOS AUTÓNOMOS POR ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Si de conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad contable pública el liquidador celebra contratos de fiducia mercantil para transferir los activos de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias de la entidad en liquidación, la entidad contable pública debe efectuar los registros contables del traslado de activos y pasivos, de conformidad con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los Procesos de Liquidación, Fusión y Escisión.

En este caso, el patrimonio autónomo que se constituye no representa derechos en fideicomiso para la entidad contable pública en liquidación, teniendo en cuenta que de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, cumplido el plazo de la liquidación en el acta respectiva se pone fin a la existencia legal de la entidad.

A partir de la constitución del patrimonio autónomo surge una nueva entidad contable que debe reportar información a la CGN.

Por lo anterior, la entidad contable pública en liquidación debe garantizar que, mientras exista el patrimonio autónomo, la sociedad fiduciaria reporte información del mismo a la Contaduría General de la Nación, previo el proceso técnico de homologación al Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública. Para el efecto, se asignará un código institucional durante la existencia del patrimonio autónomo. La supervisión del cumplimiento de esta obligación estará a cargo de la entidad a la cual se hubiere encontrado adscrita o vinculada la entidad liquidada o a la que se defina como fideicomitente en los decretos de liquidación. El fideicomitente que se defina en los decretos de liquidación no debe reconocer ni revelar derechos en fideicomiso, toda vez que los recursos que queden, una vez pagadas las obligaciones a cargo de la entidad en liquidación, deben ser entregados al FOPEP o al Fondo de Reservas de Bonos Pensionales”.

Por su parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Precedente, establece:

“8. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE RECIBE BIENES Y DERECHOS DE OTRA QUE LOS TRASLADA

La entidad contable pública receptora de los bienes y derechos, los incorpora con un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes o 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, si la entidad pertenece al sector central. En el caso de las entidades descentralizadas se acredita la subcuenta 325525-Bienes o 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. El valor por el cual deben registrarse los activos es el definido en el acto que ordena la liquidación; en su defecto, se utiliza el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico. El valor por el cual se reconocen los bienes debe actualizarse de conformidad con las normas sobre la materia. La incorporación de bienes y derechos debe realizarse sin perjuicio de garantizar el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública. (...)

10. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE RECIBE OBLIGACIONES DE OTRA QUE LAS TRASLADA

La entidad contable pública receptora de las obligaciones, las incorpora, registrando el detalle de los conceptos asociados, en las subcuentas y cuentas respectivas, debitando la subcuenta 312527- Obligaciones (Db), de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. Cuando la entidad contable pública sobre la cual se ordene el proceso de supresión y/o liquidación, tenga a su cargo el reconocimiento de pensiones, y el acto administrativo correspondiente determine su traslado a otra entidad, aplica lo definido en el procedimiento para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional. La incorporación de obligaciones debe realizarse sin perjuicio de garantizar el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública. (...)

21. CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL POSTERIOR A LA LIQUIDACIÓN

Cuando terminado el plazo de la liquidación, el liquidador celebre un contrato de fiducia mercantil por el cual transfiere al patrimonio autónomo activos para el pago de pasivos y contingencias, debe aplicar lo definido en este procedimiento para el traslado de bienes, derechos y obligaciones. Igual tratamiento aplica la entidad contable pública beneficiaria del remanente cuando recibe bienes del patrimonio autónomo, una vez cancelados los pasivos”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el Ministerio no deberá incorporar en su información financiera los derechos y obligaciones subrogados del INCODER en Liquidación, toda vez que el PAR INCODER EN LIQUIDACIÓN se erige como una entidad contable pública independiente que debe reportar directamente a la CGN, y los recursos que queden, una vez pagadas las obligaciones a cargo de la entidad en liquidación, deben ser entregados al FOPEP o al Fondo de Reservas de Bonos Pensionales, tal como lo establece el artículo 35 del Decreto Ley 254 de 2000.

Ahora bien, si llegaren a existir bienes, derechos u obligaciones que no hayan sido objeto de fiducia y sean transferidos al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, estos deberán ser incorporados por el Ministerio, así: los bienes y derechos mediante un débito en las subcuentas y cuentas del activo, de acuerdo con su naturaleza, y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes o 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO; y las obligaciones, registrando el detalle de los conceptos asociados, mediante un débito en la subcuenta 312527- Obligaciones (Db), de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO y un crédito en las subcuentas y cuentas del pasivo que correspondan a la naturaleza de las obligaciones respectivas.

Sobre los recursos destinados a financiar la reserva presupuestal constituida en su momento por el INCODER en Liquidación, respecto de los cuales el Ministerio únicamente se ocupa de su trámite y traslado, se debió reconocer un pasivo en la subcuenta 290590 – Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905 – RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, al momento de recibirlos, pasivo que debió cancelarse con el giro de los mismos al PAR INCODER EN LIQUIDACIÓN.

Así las cosas, no se presentará duplicidad en la información incorporada en el consolidado de las entidades reportantes a la CGN.

CONCEPTO No. 20172000105931 DEL 24-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Precedente
	TEMAS	Pasivos pensionales
	SUBTEMAS	Sustituciones pensionales en controversia judicial

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Pasivos pensionales
	SUBTEMAS	Sustituciones pensionales en controversia judicial

Coronela
LIDIA EMILCE ARIAS ARIAS
Subdirectora Financiera
Caja de Sueldos de Retiro de las Fuerzas Militares - CREMIL
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2017-550-004645-2, del 19 de octubre de 2017, mediante la cual informa que la entidad fijó como política interna: “el proceso de exclusión de nómina del personal titular de asignación de retiro y beneficiarios de sustitución, que por controversia judicial se encuentren suspendidos, y trasladar los montos excluidos a recursos propios de la Entidad a fin de evitar el riesgo que sean cobrados dineros de dicha cuenta sin corresponder.”

También nos aclara que actualmente “los estados financieros de la Entidad presentan en la cuenta Acreedores Varios (Código 2425), dineros causados tras el fallecimiento de militares vinculados a esta Caja en goce de asignación de retiro y cuyo derecho a la sustitución de la misma se encuentra en discusión o pleito ante los jueces de la República.”

Por lo anteriormente expuesto, se solicita concepto a la Contaduría General de la Nación, en cuanto a si las implicaciones de la decisión implementada por la Entidad, permiten que aquellos pasivos por concepto de sustitución pensional suspendidos se reconozcan en los estados financieros como ingresos de la vigencia para la Entidad, teniendo como contrapartida una disminución al rubro de acreedores varios y, de otra parte, si es posible implementar una política contable que permita apropiar al ingreso recursos reconocidos como pasivos exigibles por los conceptos antes mencionados, pero inciertos debido a su antigüedad u otros factores que no permitan establecer fiablemente el momento del desembolso. Lo anterior, en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública precedente y del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El numeral 9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos, del Régimen de Contabilidad Pública precedente, establece:

“202 Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

203. Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.”

Por su parte la Resolución 634 de 2014 “Por la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los fondos de reservas de pensiones y se dictan otras disposiciones”, establece en el numeral 3 lo siguiente:

“Las obligaciones pensionales exigibles, tales como la nómina de pensiones, las cuotas partes de pensiones y de bonos pensionales, y las reliquidaciones, se registrarán debitando la subcuenta 320701-Capital de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 3207-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2570-OBLIGACIONES DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES.

El pago de las obligaciones pensionales se registrará debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 2570-OBLIGACIONES DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE

PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

Atendiendo lo anterior, en relación con las asignaciones de retiro existe la obligación presente a partir del derecho legal que asiste al beneficiario de la asignación de retiro, bien sea en forma directa o a través de sus sustitutos, siendo objeto de discusión judicial definir entre los terceros quien o quienes son los sustitutos del beneficio pensional y en algunos casos, qué proporción de la asignación corresponde a cada beneficiario o sustituto.

Solo sería viable la cancelación del pasivo con efecto en el patrimonio (no en el ingreso), si estuviera en incertidumbre el derecho a la asignación de retiro y se buscara el reconocimiento de dicho derecho a través de un proceso judicial en contra de CREMIL, caso en el cual esa entidad procedería a cancelar la obligación reconocida, y a aplicar el procedimiento de contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco conceptual del marco normativo para entidades de gobierno establece en torno a los pasivos:

“Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.” (Subrayado fuera de texto)

“Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.” (Subrayado fuera de texto).

Como se observa, los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados, y en el caso que nos ocupa la obligación tuvo origen legal en el momento en que se reconoció el derecho consolidado a la asignación de retiro, situación ante la cual Cremil deberá erogar recursos frente al personal militar y, con posterioridad a su fallecimiento, frente a sus sustitutos o beneficiarios.

En el caso de que se haya reconocido la nómina del vinculado fallecido y se constate que nadie tiene derecho a la sustitución pensional, dado que al momento de reconocer el pasivo por la nómina se disminuyó el valor del cálculo actuarial reconocido por la entidad, procederá la reversión del pasivo y el incremento del cálculo actuarial correspondiente. En la siguiente actualización del cálculo actuarial se reconocerá el efecto de retirar la historia laboral del afiliado fallecido, sin sustitutos o sobrevivientes con derecho a sustitución pensional.

De conformidad con lo antes expuesto, se establece que la asignación de retiro reconocida al afiliado fallecido representa una obligación presente que da lugar a reconocer el pasivo con efecto en el patrimonio, y que, mientras no exista incertidumbre en la existencia de la obligación o en la probable salida de los recursos para liquidarla, deberá mantenerse reconocida y medida, pues lo que está en controversia no es el derecho de asignación de retiro sino el tercero o terceros que, ante el fallecimiento del militar vinculado, tiene(n) derecho a la sustitución pensional y el momento en que se hará el desembolso de conformidad con el fallo judicial definitivo.

CONCLUSIONES

Tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, como en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en relación con una asignación de retiro reconocida existe la obligación presente, la cual se mantendrá vigente en tanto se acredite la existencia de derechos en sus sustitutos o sobrevivientes.

De conformidad con lo anterior, mientras la controversia judicial no ponga en discusión la existencia de derechos de sustitución pensional sino que se supedita a determinar o dilucidar, a través de sentencia judicial, quién o quiénes tienen los derechos de sustitución pensional frente a la asignación de retiro del personal fallecido, no es viable dejar de reconocer contablemente la obligación, pues existe la obligación presente derivada del reconocimiento de la obligación de asignación de retiro, se conoce su valor a través de la nómina y resulta claro que deberá liquidarse dicha obligación una vez se dirima quién tiene el derecho de sustitución y en algunos casos en qué proporción o porcentaje.

En tal sentido, la entidad tiene la autonomía para determinar las acciones administrativas y de control tendientes a mitigar el riesgo de que sean cobrados dineros de la nómina de pensionados, sin que ello corresponda como en el caso que nos ocupa, lo cual contablemente se puede revelar y controlar con la reclasificación de la cuenta de nómina de pensiones hacia la cuenta de acreedores, sin afectar el ingreso o el patrimonio, pues como se ha señalado no existe incertidumbre en relación con la existencia de la obligación, con la probable salida de recursos para liquidarla y con la cuantía de la misma.

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, solamente, en caso que se determine que no existen personas con derechos a sustitución pensional, y por algún motivo se haya causado la obligación, procederá la reversión de la misma mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al pasivo reconocido y un crédito en la subcuenta 320701-Capital de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 3207-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVA DE PENSIONES, bajo el Régimen de Contabilidad Pública vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, o mediante un crédito en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 3106- CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES.

Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el supuesto de que, por alguna razón, se haya reconocido la nómina del vinculado fallecido y se constate que nadie tiene derecho a la sustitución pensional, dado que al momento de reconocer el pasivo por la nómina se disminuyó el valor del cálculo actuarial reconocido por la entidad, procederá la reversión del pasivo y el incremento del cálculo actuarial correspondiente. En la siguiente actualización del cálculo actuarial, se reconocerá el efecto de retirar la historia laboral del afiliado fallecido sin sustitutos o sobrevivientes con derecho a sustitución pensional.

CONCEPTO No. 20172000107921 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Recaudos a favor de terceros
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los rendimientos financieros que provienen de los recursos recibidos en administración por el Municipio de Envigado.

Doctor
WALTER BUSTAMANTE LONDOÑO
Financiero
Municipio de Envigado
Envigado – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2017550004878-2 del 01 de noviembre de 2017, en el cual formula la siguiente consulta:

“El municipio de Envigado tiene en la actualidad suscrito (Sic) varios convenios con diferentes entidades públicas donde nos entregan recursos en administración. Estos dineros son depositados en cuentas de ahorros especiales e independientes para poder ejercer un buen control sobre dichos recursos. Los rendimientos financieros que estas generan deben ser reintegrados a las entidades que nos entregaron los recursos. Esta situación se encuentra plasmada en los diferentes convenios.

El recaudo de estos rendimientos financieros nuestra entidad la realiza acreditando la subcuenta 290590 Otros recaudos a favor de terceros.

La consulta es la siguiente:

El recaudo de estos recursos debe registrarse tal cual lo venimos realizando, es decir, a la subcuenta 290590 – Otros recaudos a favor de terceros o debe registrarse como mayor valor del recurso recibido en administración (Sic) en la subcuenta 2453301 – En administración.

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe los siguientes grupos y cuentas, así:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: “1-El valor de los recursos entregados: 2- El valor de los rendimientos obtenidos”. Se acredita con: “1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas del activo. (...)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110- Depósitos en Instituciones Financieras

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: “1- El valor de los recursos reintegrados.

2- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado. Se acredita con: “ 1- El valor de los recursos recibidos.

2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS:

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos. (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

(...)

CONCLUSIONES

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

- Si los rendimientos generados por los recursos recibidos en administración por parte del Municipio, de conformidad con lo estipulado en las cláusulas contractuales, deben ser reintegrados al propietario en la medida en que se vayan generando, el registro contable, corresponde a un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290590- Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, la cual se cancela con el reintegro al propietario.

En este caso, el propietario de los rendimientos, reconocerá una cuenta por cobrar en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la subcuenta 480535 Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4805 FINANCIEROS; con el recaudo debita la subcuenta que corresponda 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

- Ahora bien, si los rendimientos generados entran a formar parte de los dineros recibidos en administración y, como consecuencia de ello destinarse a las actividades acordadas en el convenio, el Municipio como entidad responsable de su ejecución, deberá reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301 – En administración, de la cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

El propietario de los recursos, en este evento, debe reconocer un débito en la subcuenta 142402-EnAdministración, de la cuenta 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000331 del 05-01-2017

20172000000351 del 05-01-2017

20172000017481 del 14-03-2017

20172000023371 del 10-04-2017

20172000042701 del 21-07-2017

20172000063561 del 04-10-2017

20172000075721 del 09-11-2017

20172000106611 del 01-12-2017

20172000064021 del 10-10-2017

20172000102391 del 14-11-2017

1.18. HACIENDA PÚBLICA

CONCEPTO No. 20172000000291 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Hacienda pública Bienes de uso público e históricos y culturales Otros ingresos Gastos de operación

SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016
----------------	---

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Gastos - transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	<p>Criterios para el reconocimiento de los activos bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014.</p> <p>Pertinencia del reconocimiento de los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la EAAB-ESP.</p> <p>Tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público administrados.</p>

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Entidad de gobierno a la que le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público en sus estados financieros bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Doctora
 MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
 Contadora General de Bogotá D.C.
 Secretaría Distrital de Hacienda
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500056612, del 18 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los bienes de uso público en la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá (EAAB-ESP).

Lo anterior, considerando que en la fecha de transición al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N° 414 de 2014, la empresa decidió retirar de su contabilidad: parques, plazoletas, alamedas, senderos puentes peatonales, ciclorrutas,

corredores de protección y obras de paisajismo, argumentando que no cumplían con la definición de los activos establecida en el Marco conceptual incorporado mediante la mencionada Resolución, al no generar beneficios económicos futuros, encontrando sustento en el concepto N° 20152000008711 del 13 de marzo de 2015, emitido por la CGN, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP.

En este orden de ideas, la Secretaría Distrital de Hacienda solicita aclaración a la CGN sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Cuáles son los criterios que deben primar para determinar si un bien cumple o no con la definición de activo de acuerdo con el Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014? Lo anterior, considerando que aunque la EAAB-ESP no espere obtener beneficios económicos de los bienes de uso público, sí decide el propósito para el cual se destina el activo, asume sustancialmente los riesgos asociados con los mismos y, aunque no prohíbe, sí establece lineamientos o reglas a terceras personas, para el acceso al activo.
2. ¿La EAAB-ESP puede incorporar los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que realiza erogaciones por rehabilitación y mantenimiento con cargo a su presupuesto y reporta tributariamente los cargos de amortización a la DIAN?
3. En caso de que la EAAB-ESP no pueda incorporar los bienes de uso público ¿Cuál sería la entidad que debería reconocerlos bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, teniendo en cuenta que para las entidades de gobierno del Distrito Capital enmarcadas en el ámbito de aplicación de esta Resolución, tampoco se cumpliría la definición de los activos, al no tener el control, ni los riesgos ni las ventajas inherentes a los bienes, así como tampoco la obligación de realizar labores de mantenimiento y rehabilitación?
4. ¿Cuál sería el tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP destinadas a la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público, sobre los cuales tiene la titularidad jurídica y control pero que no se encuentran reconocidos en su situación financiera?
5. Durante el periodo contable 2016 ¿Cuál sería el tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, teniendo en cuenta que en el Distrito Capital, ninguna entidad de gobierno enmarcada bajo la Resolución N° 533 de 2015, los ha incorporado?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre criterios que deben primar para determinar si un bien cumple o no con la definición de activo, en primer lugar conviene señalar que el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece respecto de la definición de los activos, lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros...

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (...)

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado (...) Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 6.2.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos, lo siguiente:

“6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable (...)”
(Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud sobre la pertinencia de incorporar los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en la situación financiera de la EAAB-ESP, debe

tenerse en cuenta, en primer lugar, los numerales 6.1.1 y 6.2.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, los cuales fueron transcritos en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto.

En segundo lugar, el párrafo 1 del numeral 10.1 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos...” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el párrafo 1 del numeral 11.1 de la Norma de propiedades de inversión del mencionado Marco normativo, establece:

“1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, la CGN a través del concepto N° 20152000008711 del 16 de marzo de 2015, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP, expresó:

“Los bienes de uso público expuestos en la consulta no cumplen con la definición de activo, debido a que, como se menciona en las consideraciones, una de las condiciones para reconocer una partida como activo es que se puedan obtener beneficios económicos futuros del mismo, los cuales a su vez se definen como aquellos que contribuyen, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo o equivalentes de la empresa, o que reducen pagos futuros producto de la reducción de los costos de producción.”

En este contexto, el potencial de servicio no puede ser considerado como un beneficio económico futuro, ya que no está contemplado dentro del marco normativo de la Resolución 414 de 2014 y no cumple con la definición de beneficio económico que expone la Norma. Por tal motivo, los bienes mencionados en su comunicación no cumplen con la definición de activo y, por ende, no podrán considerarse como elementos de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, estos bienes pueden ser revelados en las notas a los estados financieros, según lo expuesto en las consideraciones.

En caso de identificar otros bienes de uso público, e históricos y culturales, que cumplan

con la definición de activo, estos deberán ser clasificados como propiedades, planta y equipo, o propiedades de inversión..." (Subrayado fuera de texto)

3. Para dar respuesta a su inquietud sobre la entidad a la cual le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público, en el caso de que la EAAB-ESP no pudiese hacerlo, es necesario señalar que el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

"6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)" (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 4 del Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, previsto en el anexo de la Resolución N° 628 de 2015, señala lo siguiente:

"4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que:a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable

pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.

Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica. (...)

Las entidades del sector público definidas, según estos criterios, como entidad contable pública producen estados financieros con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación. ” (Subrayado fuera de texto)

4. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público, en primer lugar debe mencionarse que el numeral 6.2.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto de los elementos y desembolsos que no generan beneficios económicos futuros, lo siguiente:

“6.2.1 Reconocimiento de activos (...)

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que

van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”
(Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, establece lo siguiente en relación con la descripción de la cuenta 5424-SUBVENCIONES:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.” (Subrayado fuera de texto)

5. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016, teniendo en cuenta que en el Distrito Capital, ninguna entidad de gobierno enmarcada bajo la Resolución N° 533 de 2015, los ha incorporado, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente señala lo siguiente respecto de la descripción de las siguientes cuentas:

3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4808- OTROS INGRESOS ORDINARIOS

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5211- GENERALES:

“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Reconocimiento de los activos bajo Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

Los bienes y derechos de las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público son objeto de reconocimiento como activos, siempre que cumplan con la definición de activo prevista en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y con la condiciones para su reconocimiento contenidas en el numeral 6.2.1 del mismo documento.

En este sentido, es preciso señalar que decidir el propósito para el cual se destina el activo, asumir sustancialmente los riesgos asociados a su posesión y prohibir a terceras personas el acceso al recurso, no son criterios suficientes para determinar si un recurso cumple con la definición de los activos, pues los criterios mencionados son utilizados sólo para comprobar la existencia de control sobre el recurso, y no los demás elementos que se incluyen de forma expresa en la definición.

Así lo anterior, las empresas sujetas al ámbito de aplicación a la Resolución N° 414 de 2014, además de verificar que los activos sean recursos controlados, les corresponde comprobar que provengan de sucesos pasados y que de los mismos se espere obtener beneficios económicos futuros, es decir, que sean capaz de contribuir directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo o a reducir pagos en el futuro, producto de la reducción de los costos de producción.

Una vez comprobados los tres elementos contenidos a la definición de los activos, como lo son el control, la procedencia de sucesos pasados y los beneficios económicos futuros, es necesario que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 verifiquen que el recurso cumpla con las condiciones para su reconocimiento en la situación financiera, es decir, que sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros del mismo y que tenga un costo o valor que pueda medirse de forma fiable.

2. Pertinencia del reconocimiento de los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la EAAB-ESP.

Los parques, plazoletas, alamedas, senderos puentes peatonales, ciclorrutas, corredores de protección y obras de paisajismo no pueden ser incorporados en la situación financiera de la EAAB-ESP, al no cumplir con la definición de los activos prevista en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y ni con las condiciones para su reconocimiento contenidas en el numeral 6.2.1 del mismo documento.

Ahora bien, si es posible identificar otros bienes de uso público controlados por la EAAB-ESP, producto de sucesos pasados y de los cuales se espere obtener beneficios económicos futuros, deben ser incorporados como activos en su situación financiera siempre que, la obtención de estos beneficios económicos futuros sea probable y exista una medición fiable del elemento. En este caso, estos activos deben ser clasificados como propiedades, planta y equipo si son empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos o como propiedades de inversión, si son terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas.

Por consiguiente, se ratifica el concepto N° 20152000008711 del 13 de marzo de 2015, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP.

3. Entidad de gobierno a la que le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público en sus estados financieros bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

No está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación establecer cuál es la unidad mínima productora de información que debe reconocer los bienes de uso público al interior del Distrito Capital; razón por la cual. Si existe ambigüedad, le corresponde al ente territorial estudiar la situación y determinar las acciones y estrategias pertinentes para solventarlas, de suerte que les sea posible definir cuál es la unidad jurídica, administrativa o económica que debe incorporarlos a su situación financiera de acuerdo con la definición de los activos prevista en el Marco conceptual del Marco normativo anexo la Resolución N° 533 de 2015.

4. Tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público.

Los desembolsos realizados por la EAAB-ESP para el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público administrados, así como los efectuados para su mantenimiento y

conservación, deben reconocerse como un gasto del periodo en la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

5. Tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016.

Los bienes de uso público desincorporados por la EAAB-ESP con ocasión a la aplicación del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, deben ser reconocidos en los estados financieros del Distrito Capital, en la unidad jurídica, administrativa o económica que para el efecto defina el ente territorial, de conformidad con lo estipulado en el numeral 3 anterior.

Si de ello se deriva que corresponde al Distrito Capital o una entidad distrital de Gobierno efectuar la incorporación de estos bienes en su situación financiera, ello debe efectuarse mediante un débito en la cuenta correspondiente del Grupo-17 y un crédito en la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Ahora bien, si se establece que la EAAB-ESP aún debe seguir efectuando erogaciones para el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público administrados, el Distrito Capital o la entidad de Gobierno que le llegare a corresponder la incorporación de tales bienes en su situación financiera, debe registrarlas como un mayor valor del activo afectando directamente la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Por su parte, las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para el mantenimiento y conservación de estos bienes, deben ser reconocidas por el Distrito Capital o la entidad de Gobierno que le llegare a corresponder la incorporación de tales bienes en su situación financiera, mediante un débito en las subcuentas 521113-Mantenimiento y 521114-Reparaciones de la cuenta 5211-GENERALES y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017
20172000064061 del 10-10-2017
20172000105961 del 24-11-2017
20172000108061 del 14-12-2017
20172000102391 del 14-11-2017

1.19. PATRIMONIO INSTITUCIONAL

CONCEPTO No. 20172000025741 DEL 05-05-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Utilidades acumuladas
2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Patrimonio institucional Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Clasificación de inventarios

Doctor
 PEDRO NILSON AMAYA MARTÍNEZ
 Concejal
 Concejo Municipal de Bucaramanga
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500019702, del 20 de abril de 2017, mediante el cual solicita conceptuar sobre los siguientes puntos, relacionados con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el contexto de una empresa de servicios públicos - ESP:

1. ¿Dentro del patrimonio de la ESP se incluye la cuenta de resultado acumulado? De ser afirmativa la respuesta, ¿cómo se obtiene dicha partida y cuál es la diferencia con la cuenta de resultado del ejercicio?
2. ¿La ESP debe incluir dentro de su patrimonio la cuenta de efecto de conversión? De ser afirmativa la respuesta, ¿cómo se obtiene dicha partida y en qué eventos es válido su registro en el balance general?
3. ¿Cómo se encuentran reglamentadas las NIIF en las ESP sometidas al régimen de contabilidad pública?
4. ¿Cuáles es la utilidad que para efectos contables se registra en el balance general, la utilidad bruta o la utilidad neta?

Adicionalmente, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes, relacionadas con entidades territoriales:

5. ¿Deben los municipios y departamentos incluir en su patrimonio la cuenta de resultado del ejercicio y cómo se obtiene dicha partida?
6. Dentro del ciclo contable de los municipios y departamentos, ¿cuándo debe utilizarse el sistema de causación y cuándo el de caja?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Consideraciones respecto a empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Preguntas No. 1, 2 y 4.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, plantea en su Capítulo 6, relativo a la definición, reconocimiento, revelación y presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, que:

“El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, que tiene la empresa para cumplir las funciones de cometido estatal.

El patrimonio se debe clasificar con el fin de presentar información que permita a los usuarios conocer las restricciones, legales o de otro tipo, que afectan la capacidad de la empresa para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio. Por tal motivo, es necesario que la empresa informe por separado, sobre conceptos como los fondos aportados por el Estado y los particulares, las ganancias acumuladas, los superávits y las reservas” (subrayado fuera del texto).

En cuanto al Marco Normativo, el numeral 1 del Capítulo VI, relativo a las normas para la presentación de estados financieros y revelaciones establece que:

“1.3.2.3 Información financiera a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

(...)

El nivel de información suministrada variará para cada partida; así, por ejemplo:

(...)

2. Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital pagado, primas de emisión, reservas, resultados acumulados y resultados del ejercicio, así como ganancias o pérdidas por operaciones específicas que de acuerdo con las normas se reconocen en el patrimonio y se presentan en el otro resultado integral. En el caso de estados financieros consolidados se incluirá la participación no controladora.

(...)

1.3.3 Estado del resultado integral

(...)

En el estado del resultado integral, se presentará lo siguiente:

3. el resultado del periodo, el cual corresponde al total de los ingresos menos los gastos y costos, excluyendo los componentes del otro resultado integral (...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, en el catálogo general de cuentas aplicable a este tipo de entidades, se establecen las siguientes descripciones de cuentas:

“3225 – Resultados de ejercicios anteriores: representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

3230 – Resultados del ejercicio: representa el valor del resultado obtenido por la empresa, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable.

3268 - Impactos por la transición al nuevo marco de regulación: representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta” (subrayado fuera del texto).

En línea con lo anterior, el Instructivo 002 de 2014 corresponde al conjunto de Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Pregunta No. 3

De acuerdo a la Resolución 628 de 2015, expedida por la Contaduría General de la Nación, y que incorporó el Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, se establece que:

“5.2.2 Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Este Marco normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

Este Marco es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes” (subrayado fuera del texto).

En sintonía con lo anterior, mediante la Resolución 414 de 2014, se incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a las empresas no cotizantes bajo el ámbito de aplicación de dicho régimen contable.

Consideraciones respecto al Régimen de Contabilidad Pública precedente.

Pregunta No. 5

De acuerdo al numeral 9.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, se establece que:

“El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal.

(...)

Los factores que inciden en el comportamiento patrimonial, cuando generan incrementos, se constituyen en superávit que, dependiendo de su origen, puede ser pagado, operacional, de valuación, donado e incorporado.

(...)

El superávit operacional se origina como consecuencia del reconocimiento de ingresos, gastos y costos relacionados con las funciones de cometido estatal, en un período contable, más los resultados de períodos anteriores que están disponibles. También incluye las partidas pendientes de las formalidades necesarias para ser capitalizadas y las constituidas con fines específicos, en cumplimiento de normas legales y estatutarias” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, dentro del catálogo de cuentas, contenido en el Manual de procedimientos, se plantea que la cuenta 3110 – Resultado del ejercicio, “representa el valor del resultado obtenido por la entidad contable pública, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el período contable, en desarrollo de las funciones de cometido estatal” (subrayado fuera del texto).

Pregunta No. 6

En el Título II del Plan General de Contabilidad Pública, relativo al Sistema de Contabilidad Pública, se expone que:

Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.

(...)

Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Pregunta No. 1

Dentro del Patrimonio las ESP deben registrar dos elementos relacionados con los rendimientos financieros obtenidos periódicamente en el desarrollo del conjunto de sus actividades ordinarias, así:

En la cuenta 3230 - RESULTADO DEL EJERCICIO, se registra el resultado obtenido en el período contable actual, el cual es determinado al tomar los ingresos y deducir los costos y gastos generados por la empresa en el desarrollo de su actividad durante un periodo específico.

En la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, se registra los traslados que se efectúan al inicio de cada período contable, del saldo de la cuenta 3230 - RESULTADO DEL EJERCICIO, efectuándose en esta forma una acumulación del resultado de varios períodos contables, hasta tanto el máximo órgano social de la entidad disponga de ellos.

Pregunta No. 2

Para viabilizar la aplicación del Instructivo 002 de 2014, mediante el cual se establecen las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se creó en el Catálogo General de Cuentas emitido mediante la Resolución 139 de 2015 (modificada mediante la Resolución 466 de 2016), la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, destinada a recoger los efectos de los cambios de criterios en la medición y reconocimiento de los activos, pasivos y patrimonio, con respecto a la regulación contable precedente.

Como consecuencia de ello, en esta cuenta se registran hechos económicos tales como la incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes en el valor de activos y pasivos y el valor de la reclasificación de algunas partidas patrimoniales.

Es importante precisar que el Instructivo 002 de 2014, al ser de aplicación al inicio del periodo de transición al nuevo marco normativo, solo es válida la afectación de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, con ocasión de la elaboración del Estado de situación financiera de apertura, que debieron preparar

las Empresas circunscritas al ámbito de aplicación del Marco Normativo antes mencionado, el 01 de enero de 2015.

Pregunta No. 3

Las Empresas Públicas Colombianas no aplican las Normas Internacionales de Información Financiera expedidas por el regulador Internacional, toda vez que deben aplicar la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación, en ejercicio de la competencia otorgada por el Artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996.

De acuerdo con la regulación emitida por la Contaduría General de la Nación, en la que se adoptan algunos criterios en forma total o parcial de las Normas Internacionales o se desarrollan criterios propios con el contexto local, las Empresas públicas, incluidas las prestadoras de servicios públicos, deben aplicar, según corresponda:

- El Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 (Modificada mediante la Resolución 607 de 2016); o el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que captan o Administran Ahorros del Público, incorporado mediante la Resolución 743 de 2013 (modificada por la Resolución 037 de 2017).
- El Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 de 2015 (modificada por la Resolución 466 de 2016).
- El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, expedido mediante la Resolución 628 de 2015.
- El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, expedido mediante la Resolución 193 de 2016.
- Las Guías de aplicación que expida la CGN.
- La Doctrina contable pública, que se expide regularmente en la medida en que se resuelven consultas elevadas a la CGN, sobre tópicos inherentes a las Empresas.

Pregunta No. 4

En cada periodo, la entidad debe reconocer como resultado del ejercicio en la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, la utilidad neta generada, la cual corresponde a restar de todos los ingresos, los costos y gastos generados en dicho periodo. Considerando lo anterior, la utilidad bruta no es tomada para efectos contables, toda vez que esta surge de restar de los ingresos generados en la actividad propia de la entidad, solo los costos incurridos para generar tales ingresos.

Pregunta No. 5 y 6

Los municipios y departamentos, al estar bajo el ámbito de la Regulación Contable Pública, deben aplicar lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, el cual contempla el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, emitidos por la Contaduría General de la Nación.

En la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública, se establece que en el proceso de generación de información en función de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y de los objetivos de la información contable pública, la entidad debe aplicar obligatoriamente una serie de principios o pautas básicas, dentro de los cuales se establece la causación o devengo. Con base en ello, los municipios y departamentos, para efectos de preparar su información contable, deben reconocer todos los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales en el momento en que suceden, independientemente del momento en que ocurra el flujo de efectivo correspondiente, con lo cual se excluye la posibilidad de utilizar registros basados en el sistema de caja.

De igual forma, dando cumplimiento al Plan General de Contabilidad Pública, los municipios y departamentos deben calcular periódicamente su resultado, el cual es determinado al tomar los ingresos y deducir los costos y gastos generados por la entidad en el desarrollo de su actividad durante un periodo específico, y que dicho resultado debe ser reconocido como un componente del patrimonio dentro de la cuenta 3110 – RESULTADO DEL EJERCICIO.

CONCEPTO No. 20172000036451 DEL 07-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Patrimonio Gastos
	SUBTEMAS	Registro de excedentes financieros asignados a la entidad

Doctor

JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE

Coordinador del Grupo de Contabilidad de la Dirección Financiera

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500023112 del 20 abril de 2017, relacionada con el procedimiento aplicado para el reconocimiento de excedentes financieros, por el cual se generó un déficit contable en los estados financieros del año 2016 y podría ocurrir lo mismo en el año 2017, y que como resultado de ello las evaluaciones de los entes de control podrían ocasionar observaciones y requerimientos.

Manifiesta que la incorporación de estos excedentes se registró mediante una reclasificación en cuentas del Patrimonio de la siguiente forma:

“Por el valor asignado:

DEBITO: 322501- Resultados de Ejercicios Anteriores Utilidad o Excedentes Acumulados

CREDITO: 290580 Recaudos por Clasificar

DEBITO: 290580 Recaudos por Clasificar

CREDITO: 320801- Capital Fiscal

Adicionalmente menciona que al realizar el presupuesto de ingresos y gastos para cada vigencia fiscal, se disminuyen los activos del ICBF vía Gasto así:

“5XXXX Gastos Inversión y Funcionamiento (DB)

142402- Recursos entregados en Administración CUN (CR)”

Por lo anterior solicita se revise este procedimiento e indicar si es procedente registrar de la misma forma estos excedentes financieros del año 2016.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

3208-CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales (...)

SE ACREDITA CON:

(...) 8- El valor de los excedentes financieros asignados al establecimiento público o a la empresa industrial y comercial del Estado no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.

3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los resultados no distribuidos, provenientes del resultado neto de los ejercicios anteriores y sobre los cuales está pendiente la decisión de su aplicación a reservas o distribución de utilidades o de excedentes; (...) (Subrayado fuera de texto)

1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

SE ACREDITA CON: 1.El valor de los recursos reintegrados. 2. El valor de los gastos generados. 3. El valor de los activos adquiridos. (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, los excedentes financieros que se reasignen a la entidad, se registran mediante unos débitos subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumuladas de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta 320801- Capital Fiscal. Tratándose de una entidad que hace parte del sistema

integrado de información financiera SIIF, debe atender los requerimientos técnicos de este sistema.

De otra parte, para el reconocimiento de la ejecución de recursos entregados en administración, en la medida en que se ejecuten los proyectos y el ejecutor haga entregas parciales o finales de las obras, se disminuye los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuentas y cuentas de la clase 5-GASTO, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En consecuencia, le corresponde a la entidad verificar si los registros contables que está aplicando corresponden con lo anteriormente indicado y analizar las situaciones particulares por las cuales se genera déficit a que hace referencia la consulta, con el objetivo de dar las explicaciones que correspondan a los entes de control fiscal, teniendo en cuenta que los excedentes financieros no pueden registrarse como ingresos, toda vez que ellos han sido tomados de las cuentas de resultado que a su vez computan los ingresos de otros períodos, so pena de efectuar un impacto duplicado e impropio en los resultados de la entidad.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017
 20172000000581 del 11-01-2017
 20172000056011 del 05-09-2017
 20172000063791 del 05-10-2017
 20172000106951 del 04-12-2017
 20172000107761 del 13-12-2017

1.20. INGRESOS FISCALES

CONCEPTO No. 20172000029731 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Servicio de transporte
	SUBTEMAS	Registro contable del pago de Impuesto Predial Unificado por una Empresa

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
2	TEMAS	Tributarios
	SUBTEMAS	Registro contable del pago de Impuesto Predial Unificado por parte de un Municipio

Doctora

INDIS MARIA DUARTE BOLIVAR
Contador Municipio de Hatonuevo
Municipio de Hatonuevo
Hatonuevo - Guajira

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500016012, del día 22 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“La presente es para hacerles una consulta sobre cómo debe ser el registro contable del pago de impuesto predial unificado, que la empresa E.S.P. Transportadora de Gas Internacional S.A. cancela al Municipio de Hatonuevo la Guajira, donde dicho pago lo registran en la cuenta 6.3.60.01- Servicio públicos, debido a que el predio que ellos tienen en el Municipio corresponde al área productiva y sustenta que es un costo para ellos.

El municipio registra el pago del impuesto predial en la cuenta 4.1.05.07- impuesto predial unificado vigencia actual. Debido a esto se está presentando diferencia en las operaciones recíprocas, las cuales no he podido conciliar con esa entidad, porque han querido hacer clasificación (Sic) de cuentas.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015 “Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1196

de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras Disposiciones”, en los siguientes numerales, señala:

“Gastos

4.33 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación.

Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

4.34 Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. (...)

Reconocimiento de gastos

4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

4.50 Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)

4.51 Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso activos tales como los que

componen las propiedades, planta y equipo, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos el gasto correspondiente depreciación o amortización. (...)”

No obstante, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 037 de 2017 contempla las siguientes cuentas:

“74 SERVICIOS DE TRANSPORTE

7407 SERVICIO DE TRANSPORTE POR DUCTOS

740708 Impuestos

740795 Traslado de costos (Cr)

63 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

6345 SERVICIOS DE TRANSPORTE

634507 Servicio de transporte por oleoductos y poliductos.”

Por su parte el Régimen de Contabilidad Pública Precedente estable en los siguientes numerales:

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Impuesto Predial Unificado, es un tributo que recae sobre la propiedad inmueble, el pago debe reconocerse en los resultados del periodo cuando haya surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, esto es, cuando haya una salida de efectivo o de sus

equivalentes. Ahora bien, el Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015, define gasto como las pérdidas o los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad, dado que el pago del Impuesto Predial Unificado es una erogación que está asociada clara y directamente con la prestación del servicio de transporte, la Empresa deberá registrarlo como un costo del periodo.

Según lo dispuesto en el párrafo anterior, la empresa E.S.P. Transportadora de Gas Internacional S.A. deberá llevar reportar a la CGN el impuesto predial asociado al inmueble utilizado en los procesos productivos en deberá debitar la subcuenta 634507 - Servicio de transporte por oleoductos y poliductos, de la cuenta 6345-SERVICIO DE TRANSPORTE.

Por su parte corresponde al Municipio reconocer el ingreso debitando la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y acredita la subcuenta 4.1.05.07-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

Como consecuencia de lo anterior, la Subcontaduría de Consolidación de la Información efectuará los ajustes pertinentes a las reglas de eliminación, a efectos que se solventen los problemas presentados el proceso de Consolidación.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000151 del 05-01-2017
 20172000022641 del 05-04-2017
 20172000036731 del 11-07-2017
 20172000043311 del 26-07-2017
 20172000058271 del 15-09-2017
 20172000106751 del 01-12-2017
 20172000109061 del 18-12-2017
 20172000109081 del 18-12-2017
 20172000110651 del 21-12-2017

20172000064021 del 10-10-2017

1.21. INGRESOS -VENTA DE BIENES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000107981 del 14-12-2017

1.22. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.23. INGRESOS- TRANSFERENCIAS**CONCEPTO No. 20172000108391 DEL 15-12-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Transferencias Gastos de administración Gastos de operación Gasto público social
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los ingresos por transferencia por concepto de premios no reclamados o caducos Reconocimiento de gastos de administración, gastos de operación o gasto público social Reconocimiento de los recursos aportados y ejecutados en los Planes Departamentales de Agua – PDA Reconocimiento de los ingresos por transferencia del Sistema General de Participaciones

Doctora

CAROL ANDREA PÁRAMO GARCÍA

Contador

Gobernación de Tolima

Ibagué -Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500023092, del 10 de mayo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“1. La Gobernación del Tolima recibe un porcentaje de los recursos de los premios no reclamados o caducos, los cuales son transferidos por la Lotería del Tolima una vez se

cumplan los plazos y procedimientos, de los cuales se requiere nos indique si se deben reconocer y registrar como un ingreso de la subcuenta 410528- Impuestos de rifas, apuestas y juegos permitidos, de la cuenta 4105-Tributarios; o un ingreso de la subcuenta 411090-Otros Ingreso No Tributarios, de la cuenta 4110-No Tributarios o por el contrario se deben considerar como un ingreso por Transferencia de la subcuenta 442804-Para Programas de Salud, de la cuenta 4428- Otras Transferencias.

2. La Gobernación del Tolima, tiene dentro de su presupuesto de gastos una sesión denominada Fondo de Salud Departamental haciendo parte del sector central, mediante la cual la Secretaría de Salud Departamental, ejecuta todos las políticas de salud, sus programas y proyectos, dentro del cual se tienen programados los gastos de funcionamiento del fondo, que comprenden gastos como son los de personal, los gastos generales y las respectivas transferencias de la Secretaría de Salud del Departamento. Por efecto de su ejecución se han originado inconvenientes en su reconocimiento, por lo cual se requiere determinar si todos los gastos de funcionamiento del Fondo Departamental de Salud de la Secretaria de Salud, se deben reconocer como Gastos Administrativos del grupo de cuentas de la 51-De Administración, o como Gastos Operativos del grupo de cuentas de la 52-de Operación, o por el contrario se deben considerar como Gasto Público Social del grupo de cuentas de la 55.

3. La Gobernación del Tolima, para el manejo y control de los recursos del Plan Departamental de Aguas, cuenta con el encargo fiduciario, Patrimonio Autónomo-FIA, el cual nos envía el informe de estado de los recursos donde se muestran otras fuentes de financiación diferentes a las del S.G.P., identificadas como: RECURSOS NACION, RECURSOS NACION — REC BIRF, REGALIAS Y CREDITO BID, de los cuales se requiere precisar, si al igual que los recursos del S.G.P., éstos se deben reconocer a nombre de la Gobernación del Tolima y si éstos se deben de igual forma reconocer como un ingreso por Trasferencia, incorporándolos sobre la subcuenta 442802-Para Proyectos de Inversión de la cuenta 4428-Otras Transferencias. A su vez se requiere el detalle del tercero de la(s) Entidad(es) a la cual se debe registrar esos recursos.

4. De igual forma se solicita información sobre otro aspecto contable, como es el caso de las ejecuciones mediante el Fondo Departamental de Aguas, debido a que durante éste proceso intervienen diferentes entidades y financiadores, por lo cual se requiere se nos indique la forma de cómo y a qué Entidad es la titular de los recursos y la encargada de activar dentro de su contabilidad el reconocimiento y registro de los gastos o de los activos resultantes durante la ejecución, los cuales podrán corresponder al Ente Gestor-EDAT SA. E.S.P., la Gobernación del Tolima, el Municipio donde se ejecutó la obra, o alguna(s) de las Entidades del orden nacional que financian dicho Fondo.

5. Por último, la Gobernación durante el proceso de conciliación de operaciones recíprocas con Entidades del orden nacional por los recursos que nos transfieren del sistema general de participaciones, en nuestra entidad se viene reconociendo y registrando mediante el método de causación, tomando como instrumento de soporte el documento de distribución, sin embargo algunas entidades (como Ministerio de Salud, de vivienda y Educación) vienen reportando su operación recíproca por los giros efectivos realizados, lo cual no está generando diferencias que siempre ha tocado ajustar, por lo cual se solicita se aclare si el procedimiento para el reconocimiento y registro de los recursos del S.G.P. ha sido modificado”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS CONSULTA 1

EL Régimen de Contabilidad Pública Precedente, sobre el reconocimiento de ingresos, establece:

“9.1.4.1 Ingresos

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme. (...)

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto. (...)

271. Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.

272. Los ingresos fiscales corresponden a ingresos tributarios y no tributarios, aportes sobre la nómina, y rentas parafiscales.

273. Los ingresos tributarios corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se clasifican según el hecho generador del tributo y recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo. También pueden clasificarse atendiendo a la jurisdicción a la cual pertenezcan en Nacionales, Departamentales, Distritales y Municipales.

274. Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones. (...)

278. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores. (...)

281. Los otros ingresos comprenden flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluye también los ingresos por partidas de carácter extraordinario". (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas, sobre las transferencias establece: "En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública que provienen de transferencias de otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, sin contraprestación directa, en cumplimiento de normas legales".

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS CONSULTA 2

“9.1.4.2 Gastos

282. Noción.

Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. (...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas. (...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”. (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS CONSULTAS 3 Y 4

Sobre el reconocimiento por parte del ente gestor de los recursos ejecutados en los planes departamentales de agua – PDA, la CGN emitió el concepto con radicado N° 20122000016321, el día 01 de junio de 2012, dirigido a la doctora Ana María González, contadora de Aguas Sucre S.A. E.S.P., en el cual se indicó:

“En la medida que el gestor sea el Departamento o una Empresa de Servicios Públicos de carácter público o mixto, sin perjuicio de los registros que se puedan originar como fideicomitente, corresponde al Gestor del Plan Departamental de Aguas (PDA) como entidad ejecutora, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto de inversión (activos, pasivos, ingresos y gastos), durante toda la vida del proyecto, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo.

Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), o un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de pasivos e ingresos.

Adicionalmente, se debe revelar en notas a los estados contables la información necesaria para el razonable entendimiento de este tipo de operaciones.

En consecuencia, respecto de sus preguntas, se puede afirmar:

1- Cuando el ente gestor es una Empresa de Servicios Públicos, el control de los ingresos y los gastos lo realiza esta empresa en cuentas de orden, sin afectar el estado de Actividad, financiera, económica, social y ambiental.

2- El reconocimiento de los derechos fiduciarios corresponde realizarlo a cada una de las entidades que aportan recursos al PDA. Ahora bien, si la Empresa Aguas de Sucre S.A. desembolsó recursos propios al plan, caso en el cual actúa como fideicomitente por esos derechos, estos deben registrarse mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil- Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, con crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, con base en la información suministrada por la entidad fiduciaria, el fideicomitente debe actualizar el valor de los derechos que le correspondan. En consecuencia, los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 192603- Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805- GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

3- La entidad gestora reconoce en cuentas de orden las operaciones relacionadas con el desarrollo del proyecto de conformidad con lo indicado anteriormente, en lo relacionado con su rol de gestora”.

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS CONSULTA 5

Sobre el reconocimiento de las transferencias, el Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a cada una de las preguntas planteadas en los siguientes términos:

CONSULTA 1

Los recursos recibidos de la Lotería del Tolima por los premios no reclamados o caducos corresponden a una transferencia sin contraprestación, en cumplimiento de la normativa legal. Por tanto, una vez sea emitido el acto administrativo en el cual se establezca el traslado de los recursos al departamento, éste lo registrará en el momento en que se conozca de su causación, mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Al momento de su percepción, se debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONSULTA 2

De conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública, las erogaciones relacionadas con los gastos deben reconocerse de acuerdo con las funciones de la entidad o con la naturaleza del gasto, en donde previo un análisis de la operación y roles desempeñados por el personal vinculado a las áreas, se deberán identificar las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico que se asocian a los gastos de administración registrados en las cuentas del grupo 51-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN, en tanto que las actividades relacionadas con la áreas misionales o que desarrollan la operación básica de la entidad, corresponden a gastos de operación, grupo 52-GASTOS DE OPERACIÓN, y

aquellos recursos destinados para la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales, serán registrados en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

Por tanto, dado que los gastos de funcionamiento del Fondo pueden impactar cualquiera de estos ámbitos, atañe a la entidad identificar la naturaleza de las erogaciones para ser clasificadas correctamente como gastos de administración, gasto de operación o gasto público social, tomando como base los lineamientos señalados en el párrafo inmediatamente anterior.

CONSULTAS 3 Y 4

En la medida que el gestor sea el Departamento o una Empresa de Servicios Públicos de carácter público o mixto, sin perjuicio de los registros que se puedan originar como fideicomitente, le corresponde al Gestor del Plan Departamental de Aguas (PDA) como entidad ejecutora, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto de inversión (activos, pasivos, ingresos y gastos), durante toda la vida del proyecto, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo.

Como consecuencia de lo anterior, si el gestor es el Departamento deberá incorporar el total de partidas de la ejecución del PDA en su contabilidad, por tanto, los aportes realizados por otras entidades deberán ser reconocidos como ingresos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, y las erogaciones deberán ser incluidas en el activo o gasto, de acuerdo a su naturaleza.

Si por el contrario, el ente gestor es una entidad diferente al Departamento, éste únicamente reflejará en sus cuentas de balance el derecho fiduciario, y no deberá incorporar ni ingresos, gastos, activos o pasivos por la ejecución del PDA.

CONSULTA 5

El reconocimiento de los ingresos por transferencias del Sistema General de Participaciones se realiza en el momento que la entidad cedente expida el acto administrativo ordenando la transferencia de los recursos, mediante el registro de un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES; correlativamente le corresponde a la otra entidad reconocer el gasto y obligación respectiva en el mismo momento y valor.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000013261 del 03-03-2017

20172000023371 del 10-04-2017

20172000024701 del 27-04-2017

20172000035841 del 05-07-2017

20172000036731 del 11-07-2017

20172000061261 del 22-09-2017

20172000105961 del 24-11-2017

20172000106611 del 01-12-2017

20172000064021 del 10-10-2017

1.24. INGRESOS- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.25. INGRESOS- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.26. OTROS INGRESOS

CONCEPTO No. 20172000000411 DEL 06-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros ingresos Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recaudos entregados por las compañías aseguradoras y girados a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, por concepto de indemnizaciones por siniestros sobre bienes incautados.

Doctora

CLAUDIA PATRICIA MENDOZA HOYOS

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1208

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Coordinadora Grupo de Gestión de Contabilidad
Fiscalía General de la Nación
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007988 – 2, del día 09 de diciembre de 2016, en la cual señala lo siguiente:

“En el marco normativo de la administración de bienes a cargo de la Fiscalía General de la Nación, la entidad tiene como función “Responder por la organización operativa y el control de las actividades relacionadas con la administración de los bienes patrimoniales y de aquellos bienes puestos a disposición de la entidad y garantizar su conservación”. Como consecuencia de lo anterior, la entidad cuenta con un volumen de bienes que se encuentran bajo su custodia, afectados en procesos penales y sobre los cuales no existen decisiones judiciales.

Ahora bien, la entidad observa lo establecido en el procedimiento contable para el registro de los bienes decomisados, hasta tanto se resuelve su situación jurídica, para lo cual el registro es en cuentas de orden deudoras control, débito cuenta 8130 — Bienes Aprehendidos o Incautados, subcuenta que corresponda y un crédito a la subcuenta 890513 — Bienes Aprehendidos o Incautados.

Por otra parte, le corresponde a la Fiscalía General de la Nación llevar a cabo todos los actos necesarios que permitan la correcta disposición, mantenimiento y conservación de los bienes y recursos a su cargo, sin dejar de lado su naturaleza, uso y destino. Esto implica que los bienes incautados sean asegurados mediante pólizas que amparen cualquier siniestro. En este orden de ideas, la entidad ha presentado reclamaciones por siniestros ocurridos sobre esos bienes y las compañías aseguradoras han indemnizado lo correspondiente.

Por procedimiento interno, la entidad tomó la decisión de que los dineros reconocidos por las Aseguradoras, por indemnizaciones de siniestros sobre bienes incautados, fueran consignados a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, como Acreedores Sujetos a Devolución y para el efecto constituyó un deudor en la cuenta 147046 – Recursos de Acreedores Reintegrados a Tesorerías y una contrapartida en un pasivo subcuenta 242529 — Cheques no cobrados o por reclamar. Sin embargo, es claro que dicho procedimiento no se ajusta a la dinámica contable para manejo de bienes incautados, por lo se debe proceder con la reversión de estos registros.

La consulta para el caso es la siguiente:

Cual deberá ser la afectación contable dentro de la cuenta 8130, para estos recursos que están depositados en la Dirección General de Crédito Público, ya que generan Operación Reciproca, pero las cuentas de orden no son objeto de reporte.

¿Procede de alguna manera mantener un activo y un pasivo que afecta la situación financiera de la entidad, pero que no son recursos propios, por ser dineros que provienen del pago de indemnizaciones por siniestros de bienes que están afectados en procesos penales, sin decisión judicial?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catalogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, describe la cuenta que se indica a continuación:

“4808 – INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos”. (...)

5720 – OPERACIONES DE ENLACE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la disminución del derecho reconocido por una entidad contable pública del nivel nacional, cuyo recaudo es efectuado por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN. Incluye el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la DGCPNT.

Tratándose de las entidades contables públicas del nivel territorial representa el valor de la disminución de los derechos reconocidos por responsabilidades fiscales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de derecho que se disminuye. ... (...)" (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Considerando que es responsabilidad de la Fiscalía General de la Nación garantizar la conservación de los bienes incautados, afectados en procesos penales y sobre los cuales no existen decisiones judiciales, le corresponderá a la Entidad reconocer en su información contable los desembolsos por mantenimiento y conservación de los bienes y recursos a su cargo, así como los pagos por indemnización por siniestros, dentro de las cuentas del balance o del resultado, más no dentro de las cuentas de orden.

Por lo anterior, cuando la compañía aseguradora reconozca el pago de la indemnización por los siniestros sobre los bienes incautados, el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079 – Indemnizaciones de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049 – Indemnizaciones, de la cuenta 4810 – EXTRAORDINARIOS.

Teniendo en cuenta que el recaudo se realiza a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, la Entidad debe afectar la subcuenta 572080 – Recaudos, de la cuenta 5720 – OPERACIONES DE ENLACE, y un crédito a la subcuenta 147079 – Indemnizaciones, de la cuenta 1470 – OTROS DEUDORES.

CONCEPTO No. 20172000004861 DEL 17-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros ingresos Otros Gastos
	SUBTEMAS	Registro de Ajustes de ejercicios anteriores

Doctor
FAISULY URREA LOPEZ
Contador General

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1211

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Grupo Financiero- Dirección General
Defensa Civil Colombiana
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500003262 , el día 30 de enero de 2017, en la cual formula la siguiente consulta:

(...)

Con base en el Catálogo General de cuentas publicado en la web de la CGN, para la dinámica de las cuentas 5815 y 4815, se establece que éstas se debitan o acreditan así: (...)"

Seguidamente señala la dinámica de las cuentas 5815- y 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y manifestando que:

"Todo lo anterior obedece a que la Revisoría Fiscal se niega rotundamente a firmar estados financieros con corte al 31 diciembre, toda vez que en éstas cuentas se reflejan saldos contrarios por ingresos y gastos, ya que se realizó ajuste por mayores valores causados (...)"

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El catálogo general de cuentas del manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas de la siguiente manera:

"4815 - AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de los ajustes por mayores valores causados.
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los ajustes por mayores valores causados
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones, los hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores o en errores aritméticos de ingresos de vigencias anteriores, se ajustan debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda.

Por su parte, si el registro es para corregir hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores o en errores aritméticos de gastos de vigencias anteriores, se debitará o acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda.

Lo anterior indica que tanto las cuentas de ingresos y las de gastos para reconocer ajustes de ejercicios anteriores, admiten registros débitos y créditos, con independencia de su naturaleza y de que el saldo a nivel de subcuenta y cuenta pase a ser contrario a su naturaleza.

Ahora si producto de estos ajustes el saldo del grupo 48-OTROS INGRESOS o 58-OTROS GASTOS pasa a ser de saldo contrario, la entidad debe solicitar el levantamiento de la restricción al GIT- de Gestión de la Información de la Subcontaduría de Centralización de la información, para que el CHIP permita el reporte de la información, sustentando ampliamente las razones por las cuales se origina esta situación.

CONCEPTO No. 20172000010061 DEL 01-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros ingresos Otros Gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos del FONAM para el desarrollo de proyectos de CORPOCALDAS, a través de convenios interadministrativos suscritos con los Municipios del Departamento de Caldas

Doctora
CLAUDIA BECERRA CORTES
Profesional Especializado
Corporación Autónoma Regional De Caldas-CORPOCALDAS
Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500002912 , el día 27 de enero de 2017, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable que debe aplicar para reconocer los recursos que provienen del

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1214

acuerdo 011 de 2016 suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Caldas (CORPOCALDAS) y el Fondo Nacional Ambiental (FONAM) con el fin de desarrollar un proyecto para el cual la Corporación suscribió convenios interadministrativos con los municipios de Caldas. Explica que el FONAM realiza el proceso de causación y pago de los mismos a través del SIIF bajo la figura de pago sin situación de fondos, es decir que los recursos los gira la Dirección del Tesoro Nacional directamente a los municipios.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del RCP describe las cuentas:

“5705 FONDOS ENTREGADOS: representa el valor de los recursos entregados en dinero o títulos, por la tesorería centralizada a la entidad contable pública del mismo nivel, para el pago de gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. (...)”

4705 FONDOS RECIBIDOS: representa el valor de los recursos recibidos en dinero o títulos por la entidad contable pública, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas.

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS: Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

5423-OTRAS TRANSFERENCIAS: Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.”

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para: que sean administrados por terceros, (...)”

CONCLUSIONES

En relación con su solicitud, nos permitimos señalar que en el reconocimiento de los hechos derivados de la administración de recursos recibidos para la ejecución de contratos o convenios celebrados entre entidades públicas, deberá atenderse a las características cualitativas de la información contable pública de que trata el Régimen de

Contabilidad Pública, con el objeto de producir una información contable razonable y verificable que permita reflejar la gestión, el uso y el control de los recursos públicos, durante la vigencia del proyecto.

En consecuencia, los registros contables que debe realizar cada una de las entidades involucradas, de conformidad con el contexto de la consulta, son los siguientes:

3. EN LA DIRECCIÓN GENERAL DE CRÉDITO PÚBLICO Y DEL TESORO NACIONAL-DGCPTN, POR EL GIRO DE LOS RECURSOS.

Con el giro de los recursos a los municipios, la DGCPTN debita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

4. EN EL FONDO NACIONAL AMBIENTAL,

El FONAM, por su parte reconocerá este hecho mediante un débito a la subcuenta 542302-Para Proyectos de Inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

La Corporación Autónoma Regional debe corresponder este registro, mediante un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION, con crédito en la subcuenta 442802-Para Proyectos de Inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

5. EN LOS MUNICIPIOS, POR LA RECEPCION Y EJECUCION DE LOS RECURSOS

El Municipio en calidad de ejecutor, con la recepción de los recursos registrará un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición, sin detrimento del reconocimiento de los descuentos y retenciones que se deriven de las distintas transacciones, de conformidad con la regulación que aplique para cada caso.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.

CORPOCALDAS por su parte, en la medida en que se ejecuten los proyectos y el ejecutor haga entregas parciales o finales de las obras, se disminuye los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuentas y cuentas de la clase 5-GASTO, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso que se adquieran bienes y se defina que se transfiere la titularidad al ejecutor, CORPOCALDAS procederá a retirarlos de su contabilidad, mediante un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Los Municipios deben proceder a incorporarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

3. OPERACIONES RECIPROCAS

Subcuentas y entidades	
542302-Para Proyectos de Inversión - FONAM	442802-Para Proyectos de Inversión - CORPOCALDAS
142401-En administración - CORPOCALDAS	245301-En Administración - MUNICIPIOS

CONCEPTO No. 20172000014451 DEL 07-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Ingresos
	SUBTEMAS	Improcedencia causar el porcentaje del ingresos por contraprestación sobre la base del valor proyectado de los ingresos del concesionario.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1217

Doctora
NOHORA ESPERANZA LUNA PERDOMO
Directora Financiera
Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500003412, del 31 de enero de 2017 en la cual solicita claridad al concepto No. 20142000030191 expedido por la CGN que señala:

“(…) la causación de los ingresos por la contraprestación económica en las concesiones, debe efectuarse con base en los informes que soporten los flujos recaudados de las tasas, de conformidad como lo establece el párrafo 2 del numeral 11 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte. En consecuencia, y en concordancia con el principio de prudencia, no podrá reconocerse el ingreso basándose en mera expectativas de recaudo.”

Manifiesta que bajo el entendido que la entidad debe mostrar en el estado de actividad un reconocimiento mensual de la Contraprestación, no puede dar cumplimiento estricto a lo dispuesto en este concepto dado que de conformidad con el pacto contractual no hay obligación por parte del concesionario de emitir informes de recaudo o liquidaciones de Ingresos mensuales. Por esta razón por la cual no cuentan con una alternativa que les permita conocer un valor mensual exacto de la contraprestación, para registrarla contablemente, dado que este valor solo se conoce cuando se efectúa la consignación a finales de enero o de julio de cada año.

Adicionalmente manifiestan que “con el ánimo de superar la ausencia de información mensual de Recaudos por parte del Concesionario que nos permita liquidar el reconocimiento de la contraprestación correspondiente, la AEROCIVIL realiza con base en antecedentes históricos, una proyección de Ingresos de cada concesión sobre la cual se hacen los registros mensuales de reconocimiento, cifra que es ajustada al ingreso real cuando se conoce el valor consignado efectivamente por el concesionario, que para el caso de El Dorado se presenta a finales de julio y del mes de enero de cada año. Vale advertir que los ajustes al valor real del ingreso por contraprestación, no supera el 2 % en el año la cifra proyectada.

(…)

(...) consideramos que nuestro procedimiento no riñe con la condición que señala el “principio de la prudencia” y se encuentra dentro del margen de materialidad permitido, pues nuestras proyecciones son bastante cercanas a la realidad (2% anual de margen de error), lo que hace razonables nuestros registros en la contabilidad, así que damos nuevamente alcance a nuestra pregunta N° 3 respondida por la CGN con radicado 20142000030191 del 21 de octubre de 2014, bien sea avalando nuestro procedimiento enunciado para el reconocimiento de las contraprestaciones recibidas, o bien, sugiriendo una alternativa de solución que obviamente no sea la de solicitar mensualmente información de recaudos al concesionario porque sabemos que no vamos a tener éxito en ese asunto. (...)”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 117, 118, 120 y 124 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, define los principios de devengo o causación y asociación, así:

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos.

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)

Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.

La norma técnica relativa a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales referente a los ingresos establece que:

“9.1.4.1 Ingresos

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

267. El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 11 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte, señala:

11. PAGO DE LA REMUNERACIÓN A LA INVERSIÓN PRIVADA Teniendo en cuenta que la remuneración a la inversión privada se paga con el recaudo que hace el concesionario de los recursos que produce la infraestructura, la entidad contable pública debe reconocer los ingresos correspondientes a dicho recaudo para lo cual debita la subcuenta 140152- Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acredita la subcuenta 411051- Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Para amortizar el crédito diferido, la entidad contable pública concedente debe proceder a efectuar un débito en la subcuenta 291511- Concesiones, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 140152- Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Los anteriores registros se deben efectuar con base en los informes que soporten los recaudos de las tasas específicas de cada red, los cuales deben ser definidos por la entidad

contable pública concedente, de manera que garantice la obtención de la información completa y oportuna, de parte del concesionario. (Subrayado fuera de texto)

Además, es de tener en cuenta lo consignado en el Régimen de Contabilidad Pública en materia de comprobantes de contabilidad, de acuerdo con lo expresado en el siguiente párrafo:

“341. Los comprobantes deben incorporar información de máximo un mes, por medios manual, mecánico o electrónico y conservarse de manera que sea posible su verificación posterior. Podrán agrupar o resumir varias operaciones realizadas por las diversas áreas de la entidad contable pública.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el objetivo de atender su solicitud me permito señalar que la entidad reconocerá sus ingresos de conformidad con los principios de causación o devengo, asociación y de prudencia; es decir, cuando hayan surgido los derechos, o cuando la transacción incida en los resultados del período, y no sobre estimaciones o expectativas de ingreso. Así mismo se tendrá en cuenta la norma técnica sobre comprobantes de contabilidad que dispone una periodicidad máxima de un mes para incorporar en la información a la contabilidad.

Con base en lo anterior, no es procedente que la entidad registre el ingreso mensual los ingresos por contraprestación económica de las concesiones con base en proyecciones de Ingresos de cada concesión, razón por la cual deberá adoptar las medidas jurídicas, administrativas y operativas pertinentes, con el objetivo de obtener los soportes de los ingresos en forma mensual con las características y periodicidad requeridos a efectos de registrar los ingresos en forma oportuna, atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20172000020601 DEL 28-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros ingresos Otros gastos
	SUBTEMAS	Dinámica de las cuentas contables 4815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y 5815 – GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

Doctor

JOSÉ NORBERTO AGUDELO MORENO

Revisor Fiscal

E.S.E. Jaime Alvarado y Castilla - Arauca

Arauca -Arauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000794-2, del 20 de febrero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“... en el plan de cuentas tenemos los siguientes rubros 4815 INGRESOS AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES es de naturaleza crédito, la 5815 GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES es de naturaleza débito, ella me esta registrando un Gasto en el crédito, luego esta cuenta esta volteada, para mi sería un ingreso y no un gasto, pues la naturaleza del Gasto es débito e inician y se incrementan en el Debe y disminuyen y se cancelan en el Haber, luego este registro estaría mal pues está iniciando con un registro crédito una cuenta de naturaleza débito”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, contempla los siguientes principios:

“8. Principios de Contabilidad Pública (...)

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...)

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“4815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados.
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados
- 3- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable. (...)

5815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores

originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable”.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, el tratamiento contable de los hechos económicos dependerá de la esencia o realidad económica del mismo y deberán ser reconocidos en el momento en el cual sucedan, observando los principios y normas técnicas contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública. No obstante, para aquellos casos de carácter excepcional donde se hayan presentado inconsistencias en el debido y oportuno reconocimiento de hechos que afectan los resultados, en el Régimen de Contabilidad Pública precedente se encuentran habilitadas las cuentas 5815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, para el registro en otro período contable, siempre que correspondan a hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

Estos ajustes pueden versar sobre mayores o menores valores, bien sea de los ingresos o de los gastos, los cuales deben aplicar al concepto que corresponda, independientemente si implican un registro débito o un registro crédito, razón por la cual es viable que tanto la cuenta 5815 como la cuenta 4815 presenten saldos contrarios a la naturaleza de los Gastos o de los Ingresos, respectivamente.

De acuerdo a lo anterior, y dada la dinámica contable, los gastos no reconocidos en periodos anteriores y los ajustes por menor valor resultante de la corrección de errores aritméticos en la medición de los gastos de periodos anteriores y/o por la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos, serán registrados al débito de la cuenta

contable 5815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, en tanto que los ajustes por mayor valor causado, serán reconocidos al crédito en esta misma cuenta.

Por su parte, cuando se trate de ajustes por mayor valor resultante de inconsistencias en el registro de ingresos en vigencias anteriores se contabilizará un débito por dicho valor en la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y el reconocimiento de los ingresos de periodos anteriores así como los ajustes por menor valor causado serán llevados al crédito en esta misma cuenta.

CONCEPTO No. 20172000043321 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros ingresos Otros gastos
	SUBTEMAS	Registros contables para el reconocimiento de los recepción y ejecución de recursos derivados del traslado de apropiaciones presupuestales por parte del FONAM a la Corporación Autónoma Regional de Caldas CORPOCALDAS, a través de convenios interadministrativos suscritos con los Municipios del Departamento de Caldas

Doctora
GLORIA ALCIRA GARZON
Coordinadora Cuentas y Contabilidad
Ministerio del Medio Ambiente
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500032152 del 13 de julio de 2017 mediante el cual solicita dar alcance al concepto identificado con el N° 20172000010061 dirigido a la Corporación Autónoma Regional de Caldas Corpocaldas-CORPOCALDAS, sobre el procedimiento contable para la recepción y ejecución de recursos para el desarrollo de proyectos de CORPOCALDAS, a través de convenios interadministrativos suscritos con los municipios del Departamento de Caldas, de conformidad con el acuerdo 0011 de 2016 emitido por el FONDO NACIONAL AMBIENTAL-FONAM.

Al respecto, manifiesta que el concepto emitido por la CGN se encuentra correctamente resuelto de acuerdo con el contexto de la consulta presentada por la CAR toda vez que exponía que el FONAM realiza el proceso de causación y pago de recursos a través del SIIF, y que el Acuerdo 0011 de septiembre 7 de 2016 lo que establece es una distribución de las apropiaciones del presupuesto de Gasto de Inversión del FONAM a la Corporación Autónoma Regional de Caldas-CORPOCALDAS, para la vigencia fiscal 2016, en consecuencia no es un hecho económico que se reconozca contablemente.

Por lo tanto, explica que la Corporación en cumplimiento del concepto de la CGN afectó los ingresos por la transferencia recibida, pero el FONAM no afectó el gasto en su contabilidad, lo que ocasiona diferencias en las operaciones recíprocas, razón por la cual solicita revisar el concepto enunciado.

Con el objetivo de obtener mayor información se llevó a cabo conversación telefónica con la Contadora de CORPOCALDAS, quien explicó que los recursos son girados directamente por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN a los municipios ejecutores de los recursos, en consecuencia explica que no hay lugar al reporte de operación recíproca con el FONAM por cuanto este Fondo no afecta su contabilidad con el flujo de estos recursos.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los artículos primero y segundo del Acuerdo 011 de 2016, establecen:

ARTÍCULO PRIMERO: Efectuar la siguiente distribución del presupuesto de gastos del presupuesto de gastos de inversión del Fondo Nacional Ambiental FONAM para la vigencia fiscal del año 2016, así: (...)

ARTÍCULO SEGUNDO: De conformidad con lo señalado en el artículo primero del presente Acuerdo, acredítese el presupuesto de gastos de inversión de la Corporación Autónoma Regional de Caldas-CORPOCALDAS, (...)

El Catálogo General de Cuentas del RCP describe las cuentas:

“5705 FONDOS ENTREGADOS: representa el valor de los recursos entregados en dinero o títulos, por la tesorería centralizada a la entidad contable pública del mismo nivel, para el pago de gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. (...)

4705 FONDOS RECIBIDOS: representa el valor de los recursos recibidos en dinero o títulos por la entidad contable pública, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas.

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para: que sean administrados por terceros, (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expresado en las conclusiones se concluye que al FONAM no le corresponde afectar su contabilidad por cuanto el acuerdo 011 de 2016, establece un traslado de apropiaciones presupuestales y no hay flujo de recursos para con la Corporación Autónoma Regional de Caldas Corpocaldas.

En consecuencia los registros contables los deben realizar la DGCPTN, CORPOCALDAS y los Municipios en calidad de ejecutores de los recursos, como se indica a continuación:

4. EN LA DIRECCIÓN GENERAL DE CRÉDITO PÚBLICO Y DEL TESORO NACIONAL-DGCPTN, POR EL GIRO DE LOS RECURSOS.

Con el giro de los recursos a los municipios, la DGCPTN debita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

2) RECEPCION DE LOS RECURSOS

2.1) El Municipio en calidad de ejecutor, con la recepción de los recursos registrará un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

2.2) La Corporación Autónoma Regional debe corresponder este registro, mediante un débito en la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION, con crédito a la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

• EJECUCION DE LOS RECURSOS

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.

CORPOCALDAS por su parte, en la medida en que se ejecuten los proyectos y el ejecutor haga entregas parciales o finales de las obras, se disminuye los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuentas y cuentas de la clase 5-GASTO, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso que se adquieran bienes y se defina que la titularidad es del ejecutor, CORPOCALDAS procederá a retirarlos de su contabilidad, mediante un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Los Municipios deben proceder a incorporarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

3. OPERACIONES RECÍPROCAS

Como consecuencia de lo anterior, las operaciones recíprocas se sintetizan en el siguiente cuadro.

Subcuentas		Entidades Recíprocas
5705-FONDOS ENTREGADOS	4705-FONDOS RECIBIDOS	DGCPTN /CORPOCALDAS
142401-En administración	245301-En Administración	CORPOCALDAS/Municipios ejecutores

Con este pronunciamiento se modifica el concepto emitido con el radicado N° 20172000010061 dirigido a la Corporación Autónoma Regional de Caldas Corpocaldas.

CONCEPTO No. 20172000043871 DEL 02-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros ingresos Otros gastos
	SUBTEMAS	Dinámica de las cuentas contables 4815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y 5815 – GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Tratamiento contable de acuerdo a las circunstancias que se derivan de un convenio

Doctora
FAISULY URREA LÓPEZ
Contador General
Defensa Civil Colombiana
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con No. 201755000531-2 de fecha febrero 10 de 2017, en formula la siguiente consulta:

“Comedidamente solicito de su apoyo y gentil colaboración, en el sentido de dar un concepto en los casos siguientes respecto de las cuentas de “Ejercicio Anteriores” y de los cuales tengo una gran controversia con la Revisoría Fiscal:

Caso No. 1

En el año 2014, la entidad suscribió un convenio por \$30 millones de los cuales fueron cancelados \$20 millones y quedó una cuenta por cobrar por \$10 millones.

Causación en el año 2014

1420 \$30.000.000

4305 \$30.000.000

Pago (traza automática)

1110 \$20.000.000

1420 \$20.000.000

En el año 2015, no se efectuó ningún pago por el saldo por cobrar y en la vigencia 2016, se decide efectuar acta de liquidación unilateral del convenio, dónde se estableció que el saldo por cobrar no sería cancelado.

Reducción cuenta por cobrar en el SIIF Nación II (Traza automática)

4305 \$10.000.000

1420 \$10.000.000

Comprobante de ajuste contable manual:

4815 \$10.000.000

4305 \$10.000.000

Acorde con lo anterior, la Revisoría Fiscal manifiesta que por “*efectos de presentación*”, no se puede dejar una cuenta del ingreso (4815), con saldo contrario y que por ende recomienda efectuar una provisión de cartera, debitando el gasto, razón por la cual comedidamente solicito de su apoyo y gentil colaboración en el sentido de que se conceptúe si el ajuste realizado se encuentra bien efectuado teniendo en cuenta la dinámica de la cuenta 4815 que establece: “se debita con el valor de los ajustes por mayores valores causados”.

Caso No. 2

“En el año 2015, se realizó el cerramiento de una obra en curso (siendo esto parte integral del costo del inmueble), sin embargo se afectó la cuenta de gasto.

En el año 2016, se terminó la obra y los pagos y contratos efectuados para su construcción se tuvieron en cuenta, evidenciándose la falta del cerramiento por valor de \$5.000 millones. (Sic)

Causación en el año 2015

5211 \$5.000.000

4722 \$5.000.000

Comprobante de ajuste contable manual (vigencia anterior):

5815	\$5.000.000	
1615		\$5.000.000

Acorde con lo anterior, la Revisoría Fiscal manifiesta que por “efectos de presentación”, no se puede dejar una cuenta del gasto (5815), con saldo contrario, razón por la cual comedidamente solicito de su apoyo y gentil colaboración en el sentido de que se conceptúe si el ajuste realizado se encuentra bien efectuado teniendo en cuenta la dinámica de la cuenta 5815 que establece: “se acredita con el valor de los ajustes por mayores valores causados”, o cual sería el tratamiento contable en éstos casos?.

Caso No. 3 Reintegros de vigencias anteriores por concepto de incapacidades (CSF)

Los reintegros que no sean aplicados dentro de la vigencia correspondiente, se convierten en un “**ingreso presupuestal**” y contablemente se constituye en un menor calor de gasto, como es el caso de los reintegros por incapacidades, que fueron canceladas por la Entidad en la vigencia anterior, registradas en el gasto y reintegradas por la EPS, en la siguiente vigencia.

Procedimiento Contable Reintegros Vigencia anterior

5705	\$52.000	
147090		\$52.000

Comprobantes de ajuste contable manual (vigencia anterior):

147090	\$52.000	
5815		\$52.000

Acorde con lo anterior, la Revisoría Fiscal manifiesta que por “efectos de presentación”, no se puede dejar una cuenta del gasto (5815), con saldo contrario, razón por la cual comedidamente solicito de su apoyo y gentil colaboración en el sentido de que se conceptúe si el ajuste realizado se encuentra bien efectuado teniendo en cuenta la dinámica de la cuenta 5815 que establece: “se acredita con el valor de los ajustes por mayores valores causados”, o cual sería el tratamiento contable en éstos casos?.”

En los siguientes términos se atiende la consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES

El catálogo general de cuentas del manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas de la siguiente manera:

“1407 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la prestación de servicios, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 4305-Servicios Educativos (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor facturado por los servicios prestados
- El mayor valor originado por diferencia en cambio.

SE ACREDITA CON:

- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- El valor de las cuentas por cobrar castigadas por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplido los requisitos pertinentes.
- El menor valor originado por diferencia en cambio.
- El valor de las devoluciones, rebajas y descuentos.

1480 PROVISIÓN PARA DEUDORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5304-Provisión para Deudores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los deudores que se castiguen por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplido los requisitos pertinentes.
- El valor de los ajustes por provisiones en exceso.
- El valor de la disminución de la provisión al desaparecer la causa que la originó.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la provisión constituida para cubrir el riesgo de incobrabilidad.

4815 - AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los ajustes por mayores valores causados.
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5304 PROVISIÓN PARA DEUDORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las estimaciones que debe efectuar la entidad contable pública para cubrir contingencias de pérdida como resultado del riesgo de incobrabilidad de los deudores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1480-Provisión para Deudores (Cr).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las provisiones causadas durante el período contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó.

2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.

2- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ajustes por mayores valores causados

2-El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Dado que en el contexto de la consulta no se expone en forma completa el contexto de sus inquietudes y que adicionalmente no fue suministrado el convenio respectivo, se asumen algunos eventos frente a los cuales se determinan los eventuales procedimientos a aplicar:

Caso No. 1:

Con relación al registro contable para retirar de la contabilidad el saldo de la cartera que considera irrecuperable, se deben considerar las siguientes circunstancias:

No es comprensible el reconocimiento de un débito en la cuenta 1420 - AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, con crédito a la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, pues no existe correspondencia conceptual en este registro contable, pues si se trata de reconocer el derecho por la prestación de servicios educativos, debió debitarse la subcuenta 140701-Servicios educativos de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, cuya contrapartida en el ingreso es la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-Servicios Educativos.

Ahora bien, si al reconocer el ingreso por el valor causado del contrato se cometió un error, es decir que se reconoció por mayor valor al importe correspondiente al servicio efectivamente prestado, para corregirlo debe registrar a un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4815-Ajuste a ejercicios anteriores, con crédito a la cuenta por cobrar.

Si no se trata de la corrección de un error en la causación del servicio, sino de un importe que efectivamente se causó, pero subsiste un saldo que se considera incobrable, el procedimiento es el siguiente:

Si el servicio de capacitación es de carácter individualizable, en primer5a instancia debió procederse al registro de una provisión a la cuenta por cobrar para lo cual registra un débito en la subcuenta 530405-prestación de servicios de la cuenta 5304-PROVISION PARA DEUDORES, con crédito a la subcuenta 148012-Prestación de servicios.

Una vez determinada la incobrabilidad, el retiro del saldo incobrable en la contabilidad se realizar mediante un débito en la subcuenta 148012-Prestación de servicios con crédito a la subcuenta donde inicialmente debió reconocerse el derecho.

Ahora, si el servicio no es de carácter individualizable, no procede el reconocimiento de provisiones, caso en el cual cuando el derecho se extinga por causas diferentes al pago, para el retiro de la contabilidad se afectará directamente el patrimonio, mediante un débito en la subcuenta 310501 Nación de la Cuenta 3105 CAPITAL FISCAL y un crédito a la subcuenta, donde originalmente debió reconocerse el derecho.

Caso No. 2

Con relación a la corrección del registro del cerramiento de la obra, el cual se llevó al gasto, corresponde debitar la subcuenta que corresponda de la Cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y acreditar la subcuenta respectiva de la Cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Lo anterior, con independencia que el saldo de la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES pase a ser contrario a su naturaleza. Ahora bien, si producto de estos ajustes el saldo del grupo 48-OTROS INGRESOS o 58-OTROS GASTOS pasa a ser de saldo contrario, la entidad debe solicitar el levantamiento de la restricción al GIT- de Gestión de la Información de la Subcontaduría de Centralización de la información, para que el CHIP permita el reporte de la información, sustentando ampliamente las razones por las cuales se origina esta situación. Tal como se señaló en el concepto No. 20172000004861 de Fecha: 17-02-2017, dirigido a la Doctora FAISULY URREA LOPEZ, Contador General, Defensa Civil Colombiana, del cual se adjunta copia.

Caso No. 3

Tratándose reintegros de vigencias anteriores por concepto de incapacidades (CSF), deberá aplicar lo estipulado, el párrafo 3 de la pregunta 1 y 2 de las conclusiones del concepto dirigido a la Contraloría General de Santiago de Cali con Número de radicado 2017200003639-1 de julio 07 de 2017, del cual se adjunta copia, por ser aplicable al caso por usted consultado.

En cuanto a las inquietudes sobre los saldos negativos en las cuentas 4815 y 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, debe atenderse a lo estipulado en el concepto distinguido con el radicado N° 20172000004861 de Fecha: 17-02-2017, dirigido a la Doctora FAISULY URREA LOPEZ, Contador General, Defensa Civil Colombiana.

CONCEPTO No. 20172000064051 DEL 10-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Ingresos Gastos
	SUBTEMAS	Inviabilidad de corregir una cuenta de gastos imputada en ejercicios anteriores, afectado la cuenta 4815. Situaciones que clasifican para reporte de saldos negativos.

Doctora
ESPERANZA BELTRÁN
Profesional Especializado
Centro Nacional de Memoria Histórica.
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500040732, del 05 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

“Me permito solicitar concepto referente a las cuentas ambisigno para la cual me permito indicar la siguiente situación:

Respecto al registro en la cuenta 4 de reversión de gastos de ejercicios anteriores, me permito manifestar que se efectuaron en el año 2016 los registros correspondientes a los costos de construcción del Museo Nacional de la Memoria incurridos desde la vigencia 2013.

Contabilidad en el marco del concepto emitido por la Contaduría General de la Nación con #20152000033391 oficio al DADEP para que remitiera la información contable que permita reconocer en nuestros registros la entrega del predio de acuerdo al contrato interadministrativo 1281 de 2014, teniendo en cuenta que se registran costos asociados a la construcción de MNM.

Este registro se causó extemporáneamente esperando la entrega por parte del DADEP del predio en el cual se construirá el MNM por trámites jurídicos imputables al DADEP, ya que no ha manifestado formalmente las condiciones del predio si es bien fiscal o un bien de uso público, en vista de esta situación, contabilidad informó al Comité de Sostenibilidad Contable, posteriormente en vista de la demora presentada, para el cierre del mes de junio de 2016 se efectuaron todas las reclasificaciones de los costos imputables a la construcción del mismo independientemente a la entrega del terreno ya que los mismos ascendían a la suma de \$4.786.394.056 y no se podían seguir registrando en gastos pues desvirtúa la realidad económica de la transacción y que para diciembre de 2013 correspondió al asuma de \$172.000.000, para 2014 por \$734.551.936, para 2015 \$1.029.860 los cuales ascendieron por reclasificación de vigencias anteriores a la suma de \$1.936.421.810.

Solicito interpretación en materia contable ya que al correr el período de cierre para reporte al CHIP y al emitir Reporte de Saldo Negativos encontré que la cuenta 5 presentaba un saldo contrario a su naturaleza, procediendo técnicamente a efectuar el registro a ingresos no operacionales (aunque por error de digitación, al momento del registro lo efectué en la cuenta 4810 correspondiente a ingresos extraordinarios y no 4815 (vigencias anteriores) y así efectuar un registro contrario a la naturaleza de la cuenta

que no permitiera reportar al CHIP por este tipo de movimiento diferente a Provisiones, Amortizaciones, Resultados de ejercicio y demás que están claramente establecidas.

El numeral 5º del Título III de Procedimientos de la Contaduría General de la Nación indica que “Los valores deben ser positivos, es decir, sin signo. Se exceptúan las subcuentas que tengan el atributo “NATURALEZA” contrario a la de su clase, como sucede en las cuentas valuativas relativas a la Depreciación, Provisiones, Amortizaciones, Agotamiento, y aquellas subcuentas, cuentas y grupos que siendo de igual NATURALEZA a la clase, por situaciones extraordinarias la dinámica permite saldos contrarios, como sucede con las cuentas Resultado del ejercicio, Pensiones actuales por amortizar, Patrimonio público incorporado y la clase Patrimonio, entre otras . Estas excepciones se reportan con signo negativo (atributo de la cuenta “ambisigno”).

Solicito muy respetuosamente la aclaración de cuáles son las situaciones extraordinarias que como contadora la entidad debo contemplar, y aunque no me es permitido interpretar la norma consideré técnicamente necesario respetar la naturaleza de la cuenta evitando que al reportar al CHIP no permitiera validar, no sin antes observar que el efecto para el estado de Actividad, Económica y Ambiental fuera cero y con ello no afectar el Patrimonio Público de la entidad.”

Al respecto ese Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El párrafo 4 del numeral 5 del título III PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTE CONTABLES del Manual de Procedimientos señala:

Los valores deben ser positivos, es decir, sin signo. Se exceptúan las subcuentas que tengan el atributo “NATURALEZA” contrario a la de su clase, como sucede con las cuentas valuativas relativas a la Depreciación, Provisiones, Amortizaciones, Agotamiento y aquellas subcuentas, cuentas y grupos que siendo de igual NATURALEZA a la de la clase, por situaciones extraordinarias la dinámica permite saldos contrarios, como sucede con las cuentas Resultado del ejercicio, Pensiones actuales por amortizar, Patrimonio público incorporado y la clase Patrimonio, entre otras. Estas excepciones se reportan con signo negativo (Atributo de la cuenta “Ambisigno”).

La descripción y la dinámica de la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES establece:

CUENTA 4815

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

SE DEBITA CON:

1. El valor de los ajustes por mayores valores causados.
2. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
2. El valor de los ajustes por menores valores causados
3. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES establece:

CUENTA 5815

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

SE DEBITA CON:

1. El valor de reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
2. El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los ajustes por mayores valores causados.
2. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Si la entidad imputó erróneamente a gastos partidas ejecutadas en años anteriores, en el período en que efectúa el ajuste debió hacerlo acreditando la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y no la cuenta 4810- EXTRAORDINARIOS, dado que la dinámica de la primera así lo determina y por ello le atribuye, con carácter de excepción, la propiedad de ambisigno, es decir que puede llegar a tener un saldo contrario a la naturaleza de la cuenta.

Ahora bien, si como consecuencia de ello, la Clase 5 – GASTOS arroja un saldo negativo, la entidad debe solicitar un levantamiento de restricción al GIT CHIP de la Contaduría General de la Nación.

Con respecto a su solicitud de aclaración sobre cuáles son las situaciones extraordinarias que debe contemplar para el reporte de saldos negativos, es pertinente precisar que esto solo es viable cuando existe un rubro marcado con el atributo “ambisigno”. Por lo tanto, en el Catálogo General de Cuentas vigente actualmente, solamente tienen este atributo las cuentas y subcuentas que aparecen marcadas con la palabra ambisigno en la columna denominada Acepta Signo en el cuadro de Excel que se anexa a esta consulta.

CONCEPTO No. 20172000075731 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Código del ingreso que se debe seleccionar para los Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital. Viabilidad de que la certificación expedida por la USPEC del recibido de los servicios, sea el soporte idóneo para dar

	cumplimientos al control interno contable. Registro contable de las resoluciones de transferencia de bienes y servicios de la USPEC al INPEC.
--	--

Doctor

JOSÉ NEMESIO MORENO RODRÍGUEZ

Director de Gestión Corporativa (c)

Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario, INPEC

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500017502, del día 30 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“Dando alcance al concepto No. 20132000018061 del 29-05-13, relacionado con la transferencia de gastos y bienes de la UNIDAD DE SERVICIOS PENITENCIARIOS Y CANCELARIOS USPEC al INPEC, me permito manifestar las siguientes consultas:

1. Cuál debe ser el código del catálogo de ingresos que se debe seleccionar para los Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital para el registro del ingreso en la cuenta 480816.
2. La Contraloría General de la República en el informe de auditoría vigencia 2015 formula el Hallazgo No. 31 Transferencia de Bienes USPEC-INPEC. Validar (Sic) la información que expresa la resolución de manera oportuna y previo a los respectivos registros contables. Me permito informar que las resoluciones se registran en la Sede Central afectando cada una de las 144 PCI (800 registros mensuales aproximadamente), siendo compleja la obtención de los documentos soporte (cantidad innumerable) para el registro contable: por lo cual la consulta es si es viable que con certificación expedida por la USPEC del recibido de los servicios, sea el soporte para dar cumplimientos al control interno contable, puesto que es la Entidad que contrata y entrega directamente a los Establecimientos.
3. Cuál debe ser el registro contable de las resoluciones de transferencia de bienes y servicios de la USPEC al INPEC, (el INPEC ha recibido las resoluciones) pero no se registran en las cuentas establecidas en el concepto citado inicialmente, ya que por alguna circunstancia no se tiene claridad de concepto, valor, denominación (nombre de Subunidades no existentes), entrega a satisfacción, etc: Es de aclarar que se solicita oportunamente a la USPEC la información de las circunstancias mencionadas.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Sobre el código del ingreso que se debe seleccionar para los Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital

El Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en los siguientes numerales señala:

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

(...)

281. Los otros ingresos comprenden flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluye también los ingresos por partidas de carácter extraordinario. “(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala la dinámica y descripción de la siguiente cuenta contable:

“4808 - OTROS INGRESOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

En el concepto N° 20132000018061 del 29-05-13, se expresa:

“Por su parte, el INPEC debe registrar débitos por la alimentación en los centros penitenciario y carcelario y la asistencia en salud de los internos en la subcuenta 521190- Otros gastos generales; los gastos de mantenimiento de la infraestructura en la subcuenta 521113-Mantenimiento y/o 521114- Reparaciones, y el apoyo logístico y administrativo en la subcuenta, que identifica la naturaleza del gasto de la cuenta 5211-GENERALES, por tratarse de erogaciones que no impliquen la incorporación de un activo a título de Propiedades, planta y equipo, ni la acumulación de elementos para consumo posterior, todo ello con un crédito a la subcuenta 480816-Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.”

Pregunta 2. Viabilidad de que la certificación expedida por la USPEC del recibido de los servicios, sea el soporte para dar cumplimiento al control interno contable

Los párrafos 335, 337 y 338 del Régimen de Contabilidad Pública, sobre las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, señalan:

“9.2 Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

335 Noción (...) Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, la oficialización de los libros de contabilidad, la clasificación de los documentos soporte, y la elaboración de los comprobantes de contabilidad, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para los efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que lo requieran.

9.2.1 Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.”

En lo relacionado con el Control Interno en las entidades públicas, la Ley 87 de 1993, establece:

“Artículo 1º.- Definición del control interno. Se entiende por control interno el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.(...)

Artículo 2º.- Objetivos del sistema de Control Interno. Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales:

(...)

7. Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;
8. Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;
9. Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos;

10. Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;

(...)

Artículo 3º.- Características del Control Interno. Son características del Control Interno las siguientes:

(...)

d. Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros...

(...)

Artículo 6º.- Responsabilidad del control interno. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, prescribe:

"3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.

(...)

33.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la Resolución 525 del 13 de septiembre de 2016 emitida por la Contaduría General de la Nación, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.”, establece en el numeral 3.1 lo siguiente:

“3.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados...”

Pregunta 3. Sobre el registro contable de las resoluciones de transferencia de bienes y servicios de la USPEC al INPEC, (el INPEC ha recibido las resoluciones) pero no se registran en las cuentas establecidas en el concepto citado inicialmente, ya que por alguna circunstancia no se tiene claridad de concepto, valor...

Igualmente, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), prescribe en el numeral 7 del Capítulo Único del Título II, lo siguiente:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(...)

106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.

107. RELEVANCIA. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.

(...)

111. COMPRESIBILIDAD. La información contable pública es comprensible si permite a los usuarios interesados formarse un juicio objetivo sobre su contenido. Para el efecto se presume que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad contable pública objeto de su interés, así como de la regulación contable que le aplica. En este sentido, la información contable pública es comprensible si es racional y consistente.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. Sobre el código del Catálogo General de Cuentas, correspondiente al ingreso que se debe seleccionar para los Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital.

De acuerdo al contexto y momento en el cual fue resuelta la consulta, en el concepto 20132000018061 del 29-05-13 se señala expresamente que estos ingresos deberán ser registrados en la subcuenta 480816 - Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, la cual está contemplada en la versión 2007.5 del Catálogo General de Cuentas vigente y expedido a partir de la Resolución N° 355 de 2007.

Pregunta 2. Viabilidad de que la certificación expedida por la USPEC del recibido de los servicios, sea el soporte para dar cumplimientos al control interno contable

La Contaduría General de la Nación (CGN) no se pronuncia directamente sobre los dictámenes de la Contraloría General de la República (CGR), sino que señala los procedimientos contables que considera pertinentes.

Para dar respuesta a la pregunta específica, la Ley 87 de 1993 y lo señalado por la Contaduría General de la Nación en la Resolución N° 357 de 2008, establecen que las gestiones administrativas deben garantizar información contable pública verificable; ello se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos de las entidades contables públicas, sin ningún sesgo.

En consecuencia, y de conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, la Entidad deberá definir los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones, transacciones o hechos económicos llevadas a cabo y que impactan los resultados o la situación financiera, económica, social o ambiental, así como conservar los documentos idóneos que soporten las transacciones llevadas a cabo entre la USPEC (Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios – SPC) y el INPEC (Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario). En todo caso, deberá garantizarse la trazabilidad para todos los efectos, incluyendo lo relativo a las acciones que adelante el organismo de control fiscal, al igual que de la estrategia adoptada no se deriven situaciones en las cuales se diluyan las responsabilidades.

Pregunta 3. Sobre el registro contable de las resoluciones de transferencia de bienes y servicios de la USPEC al INPEC, (el INPEC ha recibido las resoluciones) pero no se registran en las cuentas establecidas en el concepto citado inicialmente, ya que por alguna circunstancia no se tiene claridad de concepto, valor...

Una resolución en las condiciones por usted expuestas no es viable de ser reconocida contablemente, pues se observa que se omiten los elementos sustanciales para la identificación y medición de los hechos económicos a registrar.

Como consecuencia de ellos es indispensable que el problema se resuelva de fondo entre las dos entidades, antes que estar recurriendo a registros improcedentes que finalmente atentan contra las características de la relevancia, verificabilidad, comprensibilidad y por ende, la información contable pierde los propósitos de utilidad frente a los usuarios de la misma.

CONCEPTO No. 20172000104461 DEL 16-11-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros ingresos Efectivo
	SUBTEMAS	Registro contable de arrendamientos del período contable anterior, en el año actual.

Doctor
HUBER ALFREDO RAMÍREZ PEREA
Contratista

Municipio de Santiago de Cali
Santiago de Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500045872, del 12 de octubre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Cuando se va registrar arrendamientos de la vigencia anterior, en el presente año, en que cuenta los debo registrar y cuál es el sustento técnico”.

Mediante correo electrónico a la Contaduría General de la Nación del 14 de noviembre de 2017, el consultante informa que se trata de un cobro por arrendamientos de la vigencia anterior

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

En los párrafos 124, 398 al 406, 409 y 410 del Régimen de Contabilidad Pública precedente, se dispone:

“124. Hechos Posteriores al Cierre. La información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente. (...)

9.4. Normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre

398. Noción. Los Hechos Posteriores al cierre se refieren a la información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.

399. Esta norma está orientada a definir cuándo deben ajustarse los estados contables y las revelaciones que deben hacerse por los hechos conocidos con posterioridad al cierre.

400. La fecha de cierre se refiere al último día del período con el cual están relacionados los estados contables básicos y corresponde al 31 de diciembre, de conformidad con el principio de Período contable.

401. La fecha de autorización para la emisión de los Estados Contables Básicos corresponde a la fecha en que los estados contables han recibido la aprobación del máximo órgano corporativo de dirección de la empresa. En relación con esta fecha deben hacerse las siguientes revelaciones: fecha de autorización y responsable de la autorización.

402. La fecha de presentación de los estados contables corresponde a la fecha en que los estados contables han sido aprobados por el representante legal para darla a conocer de los diferentes usuarios de acuerdo con los objetivos de gestión pública, control público y divulgación y cultura, sin perjuicio de los ajustes derivados del análisis y gestión, necesarios para la consolidación de la información contable pública.

403. La información referida a hechos posteriores al cierre se clasifica en dos grupos: la información que debe ser objeto de registro en los estados contables del período que se afecta con el cierre, pues evidencia las condiciones que existían a esta fecha; y la información que debe revelarse por medio de notas a los estados contables, que es la indicativa de condiciones surgidas después de la fecha de cierre.

404. Son criterios para determinar si la información conocida sobre hechos posteriores al cierre debe ser registrada en el período objeto de cierre, los siguientes:

405. Los hechos que por su materialidad pueden afectar las decisiones de los usuarios, basados en la información contenida en los estados contables del período objeto de cierre.

406. La recepción de información después de la fecha de cierre que suministre evidencia sobre las condiciones y existencia de un activo, pasivo, ingreso, gasto o costo a esa fecha.
(...)

409. Condiciones que fueron pactadas en acuerdos o contratos que condicionan la disponibilidad de los activos e ingresos. (Subrayados fuera de texto)

410. Sobre los hechos ocurridos después de la fecha de cierre y antes de la fecha de emisión o presentación que no son ajustables, pero que son de tal importancia que podrían afectar la capacidad de los usuarios de la información para la gestión pública, el control público y divulgación y cultura, debe revelarse la naturaleza del hecho y la

estimación de su efecto financiero, o la aclaración expresando que no es posible hacer tal estimación.”

La descripción y la dinámica de cuenta 4815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, contenida en el Catálogo general de cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados.
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados
- 3- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Desde la perspectiva del principio de contabilidad y la norma técnica de “Hechos Posteriores al Cierre”, es menester registrar las operaciones conocidas después de la fecha de cierre y hasta la aprobación de los estados contables por el órgano competente, en el período contable en que ocurrieron los hechos, a efectos de reconocer su impacto en los resultados y la situación financiera, económica, social y ambiental.

Si por circunstancias extraordinarias no hubiese sido posible efectuar el reconocimiento en las condiciones expuestas en el párrafo inmediatamente anterior, el registro del ingreso debe efectuarse en la subcuenta 481559-Otros ingresos, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

El uso del anterior procedimiento, no puede convertirse en una práctica común para realizar ajustes por omisión en los registros contables, razón por la cual deben adoptarse todas las medidas pertinentes para garantizar el adecuado y oportuno reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones, en cumplimiento de los principios de causación, período contable y hechos posteriores al cierre contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20172000109901 DEL 19-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros ingresos Otros gastos
	SUBTEMAS	Registro de ejercicios de periodos anteriores

Doctora
MARIA CLARA GARRIDO GARRIDO
Vicepresidenta Administrativa y Financiera
Agencia Nacional de Infraestructura
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500049742, del 08 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

- En el informe contable, "Opinión sobre la razonabilidad de los estados contables y gestión presupuestal vigencia 2016", realizado por la Contraloría General de la República, se presentó el siguiente hallazgo así:

“Hallazgo 1180-39. Administrativo Ajuste de ejercicios anteriores...En el cuadro de ajustes de vigencias anteriores – vigencia 2016, elaborado por la CGR con base en la información reportada por la ANI en las notas a los estados contables 2016, se evidencian 4 ajustes por valor de \$73.652,8 millones correspondientes a: i) reversión de la deuda registrada, que había sido contabilizada a diciembre 31 de 2015, ii) alcance de la información reportada por concepto de peajes de DEVIMED en octubre de 2015, iii)reclasificación de la cuenta de la UNIÓN Temporal Ferroviaria Central; y iv)reclasificación de la cuenta de DRACOL...

...Si bien es cierto que los ajustes son permitidos por el órgano rector en materia contable, no se puede desconocer que el origen de algunos de estos ajustes son por deficiencias en los mecanismos de control establecidos en las áreas misionales y de apoyo de la información que debe ser remitida al área contable, para realizar los respectivos registros contables.

...Las anteriores situaciones (...) tienen efectos en los resultados de los ejercicios tanto de las vigencias anteriores como en la que se registran, es así que al realizar las consultas en el aplicativo SIIF, se evidencian saldos contrarios a su naturaleza en las cuentas de gastos e ingresos ajustes ejercicios anteriores por \$75.981 millones y \$85.590,5 millones respectivamente”

7. Mediante el concepto N° 114085 del 23 de junio de 2008, la Contaduría General de la Nación precisó el tratamiento contable para los Ajuste de ejercicios anteriores, indicando en suma lo siguiente:

“...El Catálogo General de Cuentas es la herramienta fundamental para efectuar los registros contables, por cuanto incluye las descripciones de las cuentas y sus dinámicas, lo cual facilita la etapa de reconocimiento de los hechos económicos financieros sociales y ambientales, durante el proceso contable.

...La cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES debe acreditarse por los ingresos no registrados en periodos anteriores o los mayores valores de ingresos, No reconocidos en vigencias anteriores. Se debita con el ajuste a un mayor valor reconocido como ingreso, en una vigencia anterior. En ningún caso se debita por ajustes a las cuentas de gastos de vigencias anteriores. (Subrayas y negrilla fuera de texto).

La cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES se debita por los gastos dejados registrar o mayores valores de estos, que correspondan a periodos anteriores. Se acredita por el menor valor de un gasto registrado en una vigencia anterior. En ningún

caso se acredita por ajuste a las cuentas de ingresos de vigencias anteriores.
(Subrayado y negrilla fuera de texto)

3. Por la naturaleza de los contratos de concesión que administra la Agencia, para la identificación, consecución, radicación y análisis de la información relevante para el reconocimiento y registro contable de las operaciones, existe un alto grado de interdependencia entre la Agencia y los actores intervinientes en el proceso: concesionarios, interventorías, sociedades fiduciarias de los proyectos de concesión en los distintos modos de infraestructura de transporte. Sin embargo, en los procedimientos para la entrega y presentación de la información para las entidades públicas y privadas, se fijan fechas diferentes que impiden la simetría en el cumplimiento de los plazos.

- Dentro de los esquemas fiduciarios, la información identificada y conocida dentro de la fecha de cierre y la emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, permita ajustes que en ocasiones son posteriores a la información entregada a la Agencia, con posibles repercusiones e impactos en la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad en los Estados Financieros.

Por las anteriores razones, respetuosamente se solicita su autorizado concepto en torno a la utilización de las cuentas de ejercicios anteriores por parte de la Agencia.

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, contempla los siguientes principios:

“8. Principios de Contabilidad Pública (...)

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. E

reconocimiento se efectuará cuando surian los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...)

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 9.4. Normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre, en los párrafos 398 al 406 y del 409 y 410 señala:

“9.4. Normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre

398. Noción. Los Hechos Posteriores al cierre se refieren a la información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.

399. Esta norma está orientada a definir cuándo deben ajustarse los estados contables y las revelaciones que deben hacerse por los hechos conocidos con posterioridad al cierre.

400. La fecha de cierre se refiere al último día del período con el cual están relacionados los estados contables básicos y corresponde al 31 de diciembre, de conformidad con el principio de Período contable.

401. La fecha de autorización para la emisión de los Estados Contables Básicos corresponde a la fecha en que los estados contables han recibido la aprobación del máximo órgano corporativo de dirección de la empresa. En relación con esta fecha deben hacerse las siguientes revelaciones: fecha de autorización y responsable de la autorización.

402. La fecha de presentación de los estados contables corresponde a la fecha en que los estados contables han sido aprobados por el representante legal para darla a conocer de los diferentes usuarios de acuerdo con los objetivos de gestión pública, control público y

divulgación y cultura, sin perjuicio de los ajustes derivados del análisis y gestión, necesarios para la consolidación de la información contable pública.

403. La información referida a hechos posteriores al cierre se clasifica en dos grupos: la información que debe ser objeto de registro en los estados contables del período que se afecta con el cierre, pues evidencia las condiciones que existían a esta fecha; y la información que debe revelarse por medio de notas a los estados contables, que es la indicativa de condiciones surgidas después de la fecha de cierre.

404. Son criterios para determinar si la información conocida sobre hechos posteriores al cierre debe ser registrada en el período objeto de cierre, los siguientes:

405. Los hechos que por su materialidad pueden afectar las decisiones de los usuarios, basados en la información contenida en los estados contables del período objeto de cierre.

406. La recepción de información después de la fecha de cierre que suministre evidencia sobre las condiciones y existencia de un activo, pasivo, ingreso, gasto o costo a esa fecha.
(...)

409. Condiciones que fueron pactadas en acuerdos o contratos que condicionan la disponibilidad de los activos e ingresos.

410. Sobre los hechos ocurridos después de la fecha de cierre y antes de la fecha de emisión o presentación que no son ajustables, pero que son de tal importancia que podrían afectar la capacidad de los usuarios de la información para la gestión pública, el control público y divulgación y cultura, debe revelarse la naturaleza del hecho y la estimación de su efecto financiero, o la aclaración expresando que no es posible hacer tal estimación.

El catálogo general de cuentas del manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas de la siguiente manera:

“4815 - AJUSTE DE EJERCIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

SE DEBITA CON:

1. El valor de los ajustes por mayores valores causados.
2. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

1. El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
2. El valor de los ajustes por menores valores causados
3. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

SE DEBITA CON:

1. El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
2. El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los ajustes por mayores valores causados
2. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, el tratamiento contable de los hechos económicos dependerá de la esencia o realidad económica del mismo y deberán ser reconocidos en el momento en el cual sucedan, observando los principios y normas

técnicas contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública. No obstante, para aquellos casos de carácter excepcional donde se hayan presentado inconsistencias en el debido y oportuno reconocimiento de hechos que afectan los resultados, en el Régimen de Contabilidad Pública precedente se encuentran habilitadas las cuentas 5815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, para el registro en otro período contable, siempre que correspondan a hechos relacionados y no reconocidos en períodos anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro en esos períodos y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

Estos ajustes pueden versar sobre mayores o menores valores, bien sea de los ingresos o de los gastos, los cuales deben aplicar al concepto que corresponda, independientemente si implican un registro débito o un registro crédito, razón por la cual es viable que tanto la cuenta 5815 como la cuenta 4815 presenten saldos contrarios a la naturaleza de los Gastos o de los Ingresos, respectivamente.

De acuerdo a lo anterior, y dada la dinámica contable, los gastos no reconocidos en periodos anteriores y los ajustes por menor valor resultante de la corrección de errores aritméticos en la medición de los gastos de periodos anteriores y/o por la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos, serán registrados al débito de la cuenta contable 5815 – AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, en tanto que los ajustes por mayor valor causado, serán reconocidos al crédito en esta misma cuenta.

Por su parte, cuando se trate de ajustes por mayor valor resultante de inconsistencias en el registro de ingresos en vigencias anteriores se contabilizará un débito por dicho valor en la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y el reconocimiento de los ingresos de periodos anteriores así como los ajustes por menor valor causado serán llevados al crédito en esta misma cuenta.

Ahora si producto de estos ajustes el saldo del grupo 48-OTROS INGRESOS o 58-OTROS GASTOS pasa a ser de saldo contrario, la entidad debe solicitar el levantamiento de la restricción al GIT- de Gestión de la Información de la Subcontaduría de Centralización de la información, para que el CHIP permita el reporte de la información, sustentando ampliamente las razones por las cuales se origina esta situación.

De otra parte, el período contable de una Entidad se da entre el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre, por lo tanto una vez se ejecuten las diferentes actividades

las fechas que se fijen con las entidades para las entregas de los diferentes informes deben encasillarse dentro del periodo de cierre a la vigencia que corresponda con el propósito de presentar estados Financieros comprensibles y razonables.

Así mismo, debe tenerse presente que conforme lo indica el principio de contabilidad y la norma técnica de “Hechos Posteriores al Cierre”, los hechos económicos conocidos después del corte anual, para el cierre del ejercicio contable, deben ser registrados en el período que corresponde, si estos hechos se conocen entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, teniendo en cuenta que suministran evidencia para modificar las condiciones, disponibilidad y/o existencia de un activo, pasivo, ingreso, gasto o costo a esa fecha, según corresponda. Como consecuencia de ello, en primera instancia debe contemplarse la aplicación de este principio y norma técnica, antes que recurrir al registro de los Ajustes de ejercicios anteriores.

Igualmente, el uso de los Ajustes de ejercicios anteriores no puede convertirse en una práctica común para incorporar los hechos económicos en las estructura de los estados contables, razón por la cual deben adoptarse todas las medidas pertinentes para garantizar el adecuado y oportuno reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones, en cumplimiento de los principios de causación, período contable y hechos posteriores al cierre contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000291 del 05-01-2017
20172000000791 del 16-01-2017
20172000004991 del 17-02-2017
20172000015431 del 09-03-2017
20172000031121 del 16-06-2017
20172000036181 del 06-07-2017
20172000036391 del 07-07-2017
20172000042701 del 21-07-2017
20172000043391 del 26-07-2017
20172000058271 del 15-09-2017
20172000062471 del 26-09-2017
20172000063781 del 05-10-2017
20172000063561 del 04-10-2017
20172000074081 del 09-11-2017
20172000090411 del 10-11-2017
20172000107171 del 06-12-2017

1.27. AJUSTES POR INFLACIÓN

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.28. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN**CONCEPTO No. 20172000027501 DEL 18-05-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de administración
	SUBTEMAS	Diferencia entre los viáticos pagados a servidores públicos que se registran en la las cuentas de relativas a los Gastos por Sueldos y Salarios y Gastos Generales.

Señor
DIEGO VIANA
Contratista
Ministerio de Salud y protección Social
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500001062, el día 12 de enero de 2017, en la cual consulta:

“...Bajo el marco normativo emitido por la CGN en el año 2007, deseo conocer en que eventos los viáticos pagados a servidores públicos se deben registrar en la subcuenta 511119-Viáticos y gastos de viaje y en que eventos se deben registrar en la subcuenta 510147- Viáticos...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional en la Sentencia C-154/97, en relación con los contratos por prestación de servicios, señala:

“El contrato de trabajo tiene elementos diferentes al de prestación de servicios independientes. Para que aquél se configure se requiere la existencia de la prestación personal del servicio, la continuada subordinación laboral y la remuneración como contraprestación del mismo. En cambio, en el contrato de prestación de servicios, la actividad independiente desarrollada, puede provenir de una persona jurídica con la que no existe el elemento de la subordinación laboral o dependencia consistente en la potestad de impartir órdenes en la ejecución de la labor contratada. Sus elementos son bien diferentes, de manera que cada uno de ellos reviste singularidades propias y disímiles, que se hacen inconfundibles tanto para los fines perseguidos como por la naturaleza y objeto de los mismos” (Subrayados fuera del texto)

Por otro lado, el Concepto 109531 de 2013 Departamento Administrativo de la Función Pública, prescribe frente a los viáticos, lo siguiente:

“El Decreto 1007 del 21 de Mayo de 2013, contiene las estipulaciones para el reconocimiento y pago de los viáticos para los empleados públicos.

Ahora bien, el contrato de prestación de servicios suscrito por una persona natural y el Estado, en los términos del artículo 32 de la ley 80 de 1993, corresponde a un acto jurídico generador de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere la ley 80 de 1993, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, así como los que, a título enunciativo, se definen en el artículo 32, entre los cuales define el contrato de prestación de servicios.

Lo anterior significa entonces, que las partes están en libertad de convenir las cláusulas o estipulaciones del contrato según sus necesidades y conveniencia; en este entendido si el contratista para la ejecución del objeto contractual requiere que la entidad le reconozca los gastos de transporte terrestre en zonas urbanas o gastos de viaje y además los destinados a reconocer manutención y alojamiento, es necesario que dicha situación se prevea en el contrato en forma clara y que además la entidad disponga de los recursos presupuestales necesarios con el fin de pagar esta obligación que la adquiere mediante la suscripción y perfeccionamiento del contrato. (...) (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, los párrafos 282 y 284 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, relativos a las normas técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señala:

“282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por

disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. (...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

5101 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales.” (Subrayados fuera del texto)

5111 GASTOS GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

Estas cuentas contienen las subcuentas 511163 y 521163- Contratos de Aprendizaje.” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, se observa que es viable el pago de viáticos a personal con y sin vínculo laboral, que bajo el contexto de la estructura del Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública tienen opciones diferentes de registro.

Como consecuencia de lo anterior, los viáticos relacionados con actividades dirección, apoyo logístico y planeación causados en favor del personal que cuenta con vínculo laboral se registran en la subcuenta 510147-Viáticos de la cuenta 5101- SUELDOS Y SALARIOS o en la subcuenta 511119 - Viáticos y gastos de viaje de la cuenta 5111 GENERALES, si se causan en favor de personas que no tienen vínculo laboral; en tanto que los viáticos relacionados con las actividades misionales que no impliquen el reconocimientos de costos, se registran en la subcuenta 520228 - Viáticos de la cuenta 5202 Sueldos y Salarios si corresponden a personal con vínculo laboral o en la subcuenta 521117 - Viáticos y gastos de viaje de la cuenta 5211 GENERALES, si se reconocen en favor de personal sin vínculo laboral.

Bajo este contexto, no es factible registrar viáticos de servidores públicos en las subcuentas 511119 - Viáticos y gastos de viaje ni 521117 - Viáticos y gastos de viaje.

CONCEPTO No. 20172000043081 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de administración Gastos de operación
	SUBTEMAS	Registro prima extra para reconocer uso de herramientas de un empleado vinculado en la modalidad de teletrabajo.

Doctor

IVAN DAVID BORRERO HENRIQUEZ
Subdirector de Finanzas y Presupuesto
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500029972, del 23 de junio de 2017, en la cual manifiesta La Ley 1221 de 2008, “Por la cual se establecen normas para promover y regular el teletrabajo y se dictan otras disposiciones, define el teletrabajo como una forma de organización laboral, que consiste en el desempeño de actividades remuneradas o

prestación de servicios a terceros utilizando como soporte las tecnologías de la información y la comunicación – TIC para el contacto entre el trabajador y la empresa, sin requerirse la presencia física del trabajador en un sitio específico de trabajo.

Con el fin de reglamentar la ley 1221 de 2008 el Gobierno Nacional expidió el Decreto No. 0884 de 2012, hoy Capítulo 2.2.1.5.1 y siguientes del Decreto 1072 de 2015, estableciendo las condiciones laborales especiales del teletrabajo que regirán las relaciones entre empleadores y teletrabajadores y que se desarrolle en el sector público y privado en relación de dependencia.

Para implementar el teletrabajo como una forma de organización laboral en entidades públicas o privadas se requiere que las mismas garanticen el suministro, dotación, conexión y mantenimiento de herramientas de trabajo y gastos de energía que debe tener en cuenta y acoger el numeral 7 del artículo 6 de la ley 1221 de 2008 el cual hace referencia a “los empleadores deberán proveer y garantizar el mantenimiento de los equipos de los trabajadores, conexiones, programas, valor de energía, desplazamientos ordenados por él, necesarios para desempeñar sus funciones.

De esta manera el Ministerio para atender lo anteriormente expuesto, ha definido otorgar un auxilio monetario mensual a cada teletrabajador para compensar el costo que le generó las herramientas adquiridas por éste.

En consecuencia solicitamos su colaboración en el sentido de expedir concepto frente a ¿Cuál es el código contable que debe imputarse para dichos gastos asociados a teletrabajo? Y ¿Si tal código indicado por su entidad se encuentra parametrizado en el Sistema de Información Financiera SIF Nación II?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública en el párrafos 285 y 286 en lo concerniente a los gastos establece:

“285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico”.

“286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”.

En lo referente al teletrabajo el artículo 5º de la ley 1221 establece lo siguiente:

ARTÍCULO 5o. IMPLEMENTACIÓN. El gobierno Nacional fomentará en las asociaciones, fundaciones y demás organizaciones tanto públicas como privadas, la implementación de esta iniciativa, a través del Ministerio de la Protección Social y el Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA. Así mismo, el Gobierno Nacional pondrá en funcionamiento un sistema de inspección, vigilancia y control para garantizar el cumplimiento de la legislación laboral en el marco del teletrabajo.

Los numerales 2,4,7,8 y 12 del artículo 6º de la misma definen:

“(…) 2. El salario del teletrabajador no podrá ser inferior al que se pague por la misma labor, en la misma localidad y por igual rendimiento, al trabajador que preste sus servicios en el local del empleador”.

“(…) 4. Una persona que tenga la condición de asalariado no se considerará teletrabajador por el mero hecho de realizar ocasionalmente su trabajo como asalariado en su domicilio o en lugar distinto de los locales de trabajo del empleador, en vez de realizarlo en su lugar de trabajo habitual”

“(…) 7. los empleadores deberán proveer y garantizar el mantenimiento de los equipos de los teletrabajadores, conexiones, programas, valor de la energía, desplazamientos ordenados por él, necesarios para desempeñar sus funciones (subrayado fuera del texto).

Los elementos y medios suministrados no podrán ser usados por persona distinta al teletrabajador, quien al final del contrato deberá restituir los objetos entregados para la ejecución del mismo, en buen estado, salvo el deterioro natural”

“(…) 8. Si el teletrabajador no recibe los paquetes de información para que realice sus labores, o los programas para desempeñar su función, o no son arreglados a pesar de haberlo advertido no podrá dejar de reconocérsele el salario que tiene derecho.

Cuando el lugar de trabajo sea suministrado por el empleador y no puede realizar la prestación debido a un corte en las líneas telefónicas o en el flujo eléctrico su labor debe ser retribuida”.

“(…) 12. A todas las relaciones de teletrabajo que se desarrollen en el territorio nacional les será aplicada la legislación laboral colombiana, en cuanto sea más favorable para el teletrabajador”.

El artículo 2.2.1.5.5 del Decreto 1072 de 2015 establece.

ARTÍCULO 2.2.1.5.5. Uso adecuado de equipos y programas informáticos. Para el sector privado el empleador debe incluir en el reglamento interno de trabajo, lo relacionado con el adecuado uso de equipos, programas y manejo de la información, con el fin de permitir y facilitar la implementación del teletrabajo como una forma de organización laboral.

El empleador debe informar al teletrabajador sobre las restricciones de uso de equipos y programas informáticos, la legislación vigente en materia de protección de datos personales, propiedad intelectual, seguridad de la información y en general las sanciones que puede acarrear por su incumplimiento.

(Decreto 884 de 2012, art.5)

El Artículo 57 del Código Sustantivo del Trabajo establece que en el numeral 1°: “Son obligaciones especiales del patrono 1. Poner a disposición de los trabajadores, salvo estipulación en contrario, los instrumentos adecuados y las materias primas necesarias para la realización de las labores”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En el teletrabajo los empleadores deberán proveer y garantizar el mantenimiento de los equipos de los teletrabajadores, conexiones, programas, valor de la energía, desplazamientos ordenados por él, necesarios para desempeñar sus funciones, o en su defecto, reconocer una prima extra en compensación por la utilización de las herramientas tecnológicas de propiedad del empleado y utilizadas para fines laborales.

Para contabilizar este auxilio monetario mensual que se le da a cada teletrabajador para compensar el costo, se debe efectuar un registro en la subcuenta 51064 Otras primas de la cuenta 5101 SUELDOS Y SALARIOS si son gastos de administración o la subcuenta 520244 Otras primas de la cuenta 5202 SUELDOS Y SALARIOS sin son gastos de operación.

Finalmente, respecto a la segunda pregunta el GIT-SIIN Sistemas Integrados de Información Nacionales de la Subcontaduría Centralización de la Información se encargará de parametrizar los códigos mencionados en el Sistema de información Financiera SIIF Nación II, en el momento que salga este concepto contable.

CONCEPTO No. 20172000044491 DEL 09-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Impuestos, contribuciones y tasas
	SUBTEMAS	Registro por el Alumbrado Público pagado por las entidades públicas

Doctora

ESPERANZA BELTRÁN

Profesional Especializado

Centro Nacional de Memoria Histórica

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500031352, del 01 de julio de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

De acuerdo a lo manifestado por las diferentes alcaldías a saber, Medellín, Cali, Barrancabermeja he revisado conceptualmente el manejo de dicho registro, el cual corresponde a lo contenido en la Ley 97 de 1913 artículo 1º literal d y que concierne al Impuesto de alumbrado Público definido en el D.R 2424 de 2006 que en su artículo 2º indica: “Artículo 2º Definición servicio de Alumbrado Público: Es el servicio público no domiciliario que se presta con el objeto de proporcionar exclusivamente la iluminación de los bienes de uso público y demás espacios de libre circulación con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural de un Municipio o Distrito. El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema de alumbrado público”.

Como este pago corresponde a una tasa o contribución creada por dicha ley su concepto no debe ser 511117 o 521115 sino 522026 contribuciones y el tercero es el municipio correspondiente.

Elevo esta consulta en el entendido que para las estadísticas públicas los rubros presupuestales deben confluir adecuadamente a la contabilidad y que estos registros son automáticos por la CGN y al tener un solo rubro presupuestal dando cumplimiento al principio presupuestal de especialización del gasto, previsto en el artículo 15 del Capítulo VI del Decreto 2170 de 2016 debemos proceder a reclasificación manual.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El Capítulo IV Impuesto de alumbrado público, de la Ley 1819 de 2016 determina: “Artículo 349. Elementos de la obligación tributaria. Los municipios y distritos podrán, a través de los concejos municipales y distritales, adoptar el impuesto de alumbrado público. En los casos de predios que no sean usuarios del servicio domiciliario de energía eléctrica, los concejos municipales y distritales podrán definir el cobro del impuesto de alumbrado público a través de una sobretasa del impuesto predial.

El hecho generador del impuesto de alumbrado público es el beneficio por la prestación del servicio de alumbrado público. Los sujetos pasivos, la base gravable y las tarifas serán establecidos por los concejos municipales y distritales.

Los demás componentes del impuesto de alumbrado público guardarán principio de consecutividad con el hecho generador definido en el presente artículo. Lo anterior bajo los principios de progresividad, equidad y eficiencia.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

De conformidad con lo estipulado en la Ley 1819 de 2016, las entidades obligadas al pago del impuesto de alumbrado público deben contabilizarlo en las subcuentas 512090 y 522090 – Otros Impuestos, de las cuentas 5120 o 5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000054171 DEL 22-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Registros separados de los Gastos de Administración y Gastos de Operación

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Unificación de Gastos de Administración y Gastos de Operación

Señora

SHAROL NATALIA MORA BERNAL

Coordinadora Financiera

Autoridad Administrativa Especial Acuicultura y Pesca

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500034222, del 28 de Julio de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

La entidad se encuentra en proceso de redacción de políticas contables por el concepto de beneficios a empleados en cumplimiento al proceso de convergencia, por la cual solicitamos orientación relacionada con el reconocimiento, valoración y medición de los registros contables que la entidad utiliza en las erogaciones de beneficios asociados a nómina según las siguientes consideraciones:

- La entidad actualmente registra en contabilidad local – RCP las erogaciones generadas producto de la relación laboral en la cuenta 51 sin separar los gastos de administración y Gastos de Operación.
- Las cuentas utilizadas según Catálogo General de cuentas RPC local corresponde a: 5101 Sueldos y Salarios; 5103 Contribuciones efectivas; 5104 Aportes sobre la Nómina
- En el nuevo marco normativo NICSP no se encuentra establecida una norma que haga referencia específica al reconocimiento, medición y revelación de los gastos y costos

Razón por la cual sería importante tener una orientación con respecto a si es necesario separar los gastos de nómina en dos subconceptos es decir Gastos de Administración y Gastos de Operación o en su defecto utilizar la estructura contable que actualmente se aplica.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 620 del 2015 y sus modificaciones, aplicable desde el 1 de enero de 2018, describe la siguiente cuenta, así:

“51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCION:

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

5101 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, tales como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, y porcentajes sobre ventas y comisiones, las cuales se pueden pagar en dinero o en especie.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

5103 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por los diferentes conceptos

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable

5104 APORTES SOBRE LA NOMINA

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades con destino al ICBF, SENA, ESAP y escuelas industriales e institutos técnicos.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”
 - La entidad actualmente registra en contabilidad local – RCP las erogaciones generadas producto de la relación laboral en la cuenta 51 sin separar los gastos de administración y Gastos de Operación.
 - Las cuentas utilizadas según catálogo General de cuentas RPC local corresponde a: 5101 Sueldos y Salarios; 5103 Contribuciones efectivas; 5104 Aportes sobre la Nómina

Por su parte, La norma técnica de gastos en los párrafos 282, 285 y 286 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, relativos a las normas técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señala:

“282. **Noción.** Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los

gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico. (Subrayado fuera de texto)

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

51 DE ADMINISTRACION

DESCRIPCIÓN:

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos

5101 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5103 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores. Cuando se trate de pagos por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190512- Contribuciones Efectivas.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5104 APORTES SOBRE LA NOMINA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades contables públicas, con destino al ICBF, SENA, ESAP y Escuelas Industriales e Institutos Técnicos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

52 DE OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN:

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

5202 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5204 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores. Cuando se trate de pagos por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190512- Contribuciones Efectivas.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5207 APORTES SOBRE LA NOMINA

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades contables públicas, con destino al ICBF, SENA, ESAP y Escuelas Industriales e Institutos Técnicos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En el ámbito de aplicación del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, se describe claramente la estructuración de los gastos de Administración y los Gastos de Operación, los cuales deben ser contabilizados obligatoriamente de manera independiente, tal como lo establece el Catálogo de Cuentas, en consonancia con la norma técnica de gastos. Ahora bien, dado que la Entidad no ha dado aplicabilidad a la norma vigente, pues ha venido registrando

todos los gastos como de Administración, se requiere que la misma, adopte las medidas necesarias a fin de efectuar las reclasificaciones correspondientes en la cuenta de Gastos, y se reconozcan de manera independiente los Grupos 51-GASTOS DE ADMINISTRACION Y 52-GASTOS DE OPERACIÓN, teniendo en cuenta que es de carácter imperativo, la adopción del plan de contabilidad vigente.

Ahora bien, de acuerdo al Catálogo General de Cuentas emitido con la Resolución N° 620 de 2015 mediante el cual se instrumentaliza el mecanismo para el registro de los hechos económicos bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual tendrá que ser adoptado a partir del 1 de enero de 2018, estableció la unificación de las cuentas de Gastos de Administración y Gastos de Operación, en un solo grupo denominado 51-GASTOS DE AMINISTRACION Y OPERACIÓN, en la cual se registrarán las cuentas que representan tanto los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.

CONCEPTO No. 20172000063371 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Contribuciones imputadas Provisión para pensiones
	SUBTEMAS	Amortización del cálculo actuarial de pensiones, cuotas partes y bonos Plazo de amortización

Doctor

JULIÁN CASTAÑO LÓPEZ
Profesional Especializado
Universidad de Caldas
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004064-2 del 5 de Septiembre de 2017, mediante la cual consulta para el caso del pasivo pensional a cargo de la universidad:

1. ¿Los pagos realizados por concepto de bonos y cuotas partes pueden considerarse amortización del cálculo actuarial?

2. El Plazo establecido por la Contraloría General de la República en la auditoría realizada a nuestra institución es el 2029 según Resolución 633 de 2014 y la Universidad lo viene calculado hasta el 2024 según Resolución 356 de 2007. ¿Cuál debe ser el plazo con el cual se debe realizar la amortización del cálculo actuarial teniendo en cuenta que la Universidad de Caldas es entidad pública del orden nacional?

CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública se adoptó mediante la Resolución 356 de 2007, al cual se incorporó con la Resolución 633 de 2014 el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, que señala:

“3. REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL. Las entidades responsables del pasivo pensional amortizarán el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. A falta de regulación específica, amortizarán el cálculo actuarial teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029. En todo caso, los plazos para amortizar el cálculo actuarial se tendrán como referencia hasta tanto entre en vigencia el período de aplicación de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación en convergencia con las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF) y con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

El monto mínimo de la amortización anual corresponde al valor que resulta de dividir el saldo del cálculo actuarial pendiente de amortizar registrado a 31 de diciembre del año anterior, entre el número de años que faltan para culminar el plazo previsto para la amortización del cálculo actuarial.

La amortización del cálculo actuarial se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.” (...)

“5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS. La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Los conceptos relacionados con la nómina de pensiones se registrarán afectando el gasto y el pasivo que correspondan.

El pago de la nómina de pensionados se registrará debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando existan cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

El registro del recaudo de las cuotas partes de pensiones se realizará debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.” (...)

“6. REGISTRO DE LAS CUOTAS PARTES DE PENSIONES A CARGO. La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá el pasivo exigible correspondiente a las cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 510207-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

La entidad responsable del pasivo pensional registrará el pago por concepto de cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.” (...)

“8. REGISTRO DE BONOS PENSIONALES

8.1 Emisión de bonos pensionales. La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

El registro contable de la emisión del bono pensional se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

8.2 Registro del pago de las cuotas partes de bonos pensionales emitidos. Cuando la entidad responsable de la cuota parte de bono pensional efectúa el pago, debita la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar,

1. El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007 fue derogado con la expedición de la Resolución 633 de 2014, que incorporó al Manual de Procedimientos del RCP el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, el cual se aplicará para el reconocimiento de los pagos de nómina de pensionados, cuotas partes de pensiones y bonos pensionales según lo señalado a continuación:

Nómina de pensionados.

En relación con los pagos la Resolución 633 de 2014 establece el procedimiento para el reconocimiento del pago de la nómina de pensiones mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación pensionales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES

IMPUTADAS con crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, la cual se cancelará al realizar el registro del pago afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuotas partes de pensiones

Por otra parte, cuando la entidad reconoce la nómina de pensionados y existen cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades la nómina de pensionados se reconoce mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro correspondiente.

Al recaudar la cuenta por cobrar por las cuotas partes de pensiones se registra un débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Ahora, cuando la entidad debe reconocer cuotas partes pensionales a favor de otras entidades, reconocerá el pasivo exigible correspondiente a las cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 510207-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, saldo que será cancelado con el giro correspondiente.

Bonos pensionales

Respecto de los bonos pensionales, igualmente el procedimiento determinó que al expedir el bono se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono quienes reconocerán en la contabilidad la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, la cual se cancelará al efectuar el pago.

Según lo anotado, el reconocimiento de la nómina de pensionados, de las cuotas partes a favor de otras entidades como de las obligaciones por cuotas partes de bonos pensionales

no hacen parte de la amortización del cálculo actuarial, por lo que es procedente revisar las cifras presentadas por estos conceptos.

2. Respecto del plazo en el cual se debe realizar la amortización del cálculo actuarial, la Resolución N° 633 de 2014, señala que a falta de regulación específica, la amortización se realiza teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029. Según el Procedimiento señalado en esta Resolución, el cálculo actuarial se amortiza por el valor que resulta de dividir el saldo del cálculo actuarial pendiente de amortizar registrado en 31 de diciembre del año anterior, entre el número de años que faltan para culminar el plazo previsto para la amortización del cálculo actuarial hasta el 2029. Para el efecto, según el rubro a amortizar, se debitan las subcuentas 510209-Amortización cálculo actuarial pensiones actuales, 510210-Amortización cálculo actuarial de futuras pensiones, 510211-Amortización cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y se acreditan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db.), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db.), 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db.) de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES respectivamente.

CONCEPTO No. 20172000108141 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos Generales
	SUBTEMAS	Registro de Incapacidades

Señor

HUBER ALFREDO RAMIREZ PEREA
 Contratista de la oficina de Contabilidad
 Municipio Santiago de Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500049462, del 07 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“Para efectos del registro de las incapacidades, cual es el registro contable que se debe efectuar en la nómina, y cual cuando se recibe el respectivo pago por parte de la EPS.”

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

1282

CONSIDERACIONES

El Decreto 1804 de 1999, Por el cual se expiden normas sobre el régimen subsidiado del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones emanado por la Presidencia de la República señala:

Artículo 21. Reconocimiento y pago de licencias. Los empleadores o trabajadores independientes, y personas con capacidad de pago, tendrán derecho a solicitar el reembolso o pago de la incapacidad por enfermedad general o licencia de maternidad, siempre que al momento de la solicitud y durante la incapacidad o licencia, se encuentren cumpliendo con las siguientes reglas:

1. Haber cancelado en forma completa sus cotizaciones como Empleador durante el año anterior a la fecha de solicitud frente a todos sus trabajadores. Igual regla se aplicará al trabajador independiente, en relación con los aportes que debe pagar al Sistema. Los pagos a que alude el presente numeral, deberán haberse efectuado en forma oportuna por lo menos durante cuatro (4) meses de los seis (6) meses anteriores a la fecha de causación del derecho. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que de acuerdo al Decreto 2943 de 2013, las EPS deberán asumir el pago de las incapacidades generadas a causa de enfermedades generales, a partir del tercer día; y por su parte, los empleadores asumirán el pago correspondiente a los dos primeros días de incapacidad.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1411 ACTIVOS DEUDORES ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

Representa el valor de los derechos causados por concepto de ingresos obtenidos por las Entidades Promotoras de Salud-EPS, en la organización y garantía de la prestación de los servicios de salud, incluidos en el Plan Obligatorio de Salud-POS, los NO POS de los regímenes contributivo y subsidiado.

Las subcuentas con denominación “pendiente de radicar” se afectarán con las cuentas por cobrar por la prestación de servicios de salud, y una vez se radique la cuenta por cobrar,

procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación “radicadas” hasta cuando se efectúe el recaudo.

La subcuenta 141181-Giro previo Fosyga sobre recobros No POS (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y una vez se identifique el derecho abonado, se aplicará al mismo según corresponda. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 4311-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud.

SE DEBITA CON:

8. El valor de los derechos adquiridos por la administración del sistema.

SE ACREDITA CON:

5. El valor de los recaudos por los diferentes conceptos.

2505 SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales.

SE DEBITA CON:

3. El pago parcial o total de los salarios y prestaciones sociales.
4. Los traslados a los fondos administradores de cesantías.

SE ACREDITA CON:

5. El valor de las liquidaciones de nómina por cada uno de los conceptos.
6. El valor trasladado de los pasivos por provisiones para prestaciones sociales

5101 SUELDOS Y SALARIOS

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5202 SUELDOS Y SALARIOS

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable

CONCLUSIONES

El Decreto 1804 de 1999, señala que para que se realice el reconocimiento y pago de licencias, los empleadores tendrán derecho al reclamo de las incapacidades siempre que al momento de efectuar la solicitud haya cancelado en forma completa sus cotizaciones durante el año anterior a la fecha de solicitud frente a todos sus trabajadores. Por

mandato el Decreto 2943 de 2013, establece que las EPS deberán asumir el pago de las incapacidades generadas a causa de enfermedades generales, a partir del tercer día; y por su parte, los empleadores asumirán el pago correspondiente a los dos primeros días de incapacidad.

Por lo anterior el registro de las incapacidades procede de la siguiente manera: una vez se realice la nómina, se debitará la subcuenta 147064 – Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, registrando allí el valor de la incapacidad que cubre la EPS, se debitarán las subcuenta 510101, 520101 de la cuentas 5101 SUELDOS Y SALARIOS y 5201 SUELDOS Y SALARIOS cargándose a gastos de administración o de operación el valor de la nómina según corresponda, y se efectuará un crédito en la subcuenta 250501 nomina por pagar de la cuenta 2505 SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Con el pago de la EPS a la entidad se efectuará un debito en la cuenta 1110 DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y se acreditará la subcuenta 147064 – Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000015451 del 09-03-2017

20172000022641 del 05-04-2017

20172000036391 del 07-07-2017

20172000036731 del 11-07-2017

20172000089351 del 10-11-2017

20172000108081 del 14-12-2017

20172000108391 del 15-12-2017

1.29. GASTOS DE OPERACIÓN

CONCEPTO No. 20172000022911 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de funcionamiento Gastos de operación Gasto público social
	SUBTEMAS	Reconocimiento de gastos no clasificados como Gasto Público

		Social o como Gastos de operación. Reconocimiento Costos y gastos por distribuir. Diferencia registro presupuestal y registro contable.
--	--	---

Doctor
HÉCTOR JULIO SUESCA JUEZ
Asesor I – Contador Entidad
Fondo Adaptación
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-001224-2 del 9 de Marzo de 2017, mediante la cual solicita concepto respecto de las siguientes inquietudes:

- Las subcuentas contables del grupo 51 “DE ADMINISTRACION” son de utilización exclusiva para el registro de hechos financieros, económicos, sociales y ambientales realizados con recursos de presupuesto de “FUNCIONAMIENTO”?
- De no poderse utilizar la cuenta contable 5111 “GENERALES” para el registro de los gastos descritos “No sectorizados” con recursos de inversión, cuál sería la clasificación contable que debe darse a estos gastos, por cuanto las cuentas del grupo 55 “GASTO PUBLICO SOCIAL”, no contemplan una subcuenta denominada “OTROS”
- La entidad puede seguir utilizando la cuenta 5111 “GENERALES” para el registro de los gastos “NO SECTORIZADOS” basados en lo determinado en el Régimen de Contabilidad Pública?, en caso contrario, se solicita a la Contaduría General de la Nación, la creación de una cuenta contable con las subcuentas correspondientes, en el Grupo 55 “GASTO PUBLICO SOCIAL”, en las cuales se puedan registrar los hechos económicos descritos a lo largo de la solicitud.”

Además, la entidad manifiesta,

“En este mismo sentido, los recursos que se ejecutan con recursos de inversión y que tienen que ver con los diferentes proyectos, sin embargo, no se clasifican específicamente en alguno de los sectores citados anteriormente, toda vez que son gastos que atienden la necesidad de todos los sectores, o podría decirse transversales, catalogados en la entidad como “GASTOS NO SECTORIZADOS” tales como pagos al Consorcio PriceWaterhouse

Cooper, UNION TEMPORAL ERNST & YOUNG — ATIP (Firma auditora), y contratistas de la Oficina de Planeación y Cumplimiento, de la entidad, denominados “PSA”.

Dado lo anterior, la entidad de acuerdo con lo estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública registra los gastos mencionados (No sectorizados), en la subcuenta 511111 “Comisiones, honorarios y servicios” de la cuenta 5111 “GENERALES”, teniendo en cuenta las siguientes apreciaciones:

- Los conceptos de Gastos de Funcionamiento y Gastos de inversión hacen parte del sistema presupuestal más no del contable. Así, que tratándose de la Ley de apropiaciones, el presupuesto se divide en Gastos de inversión, de funcionamiento, transferencias, y servicio de la deuda. Por su parte, contablemente los Gastos se clasifican en Gastos de administración, de operación, provisiones, depreciaciones y amortizaciones, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales, y otros gastos.
- La clasificación de los gastos desde el punto de vista presupuestal y contable son diferentes, esto se debe a que si bien el sistema presupuestal y el contable son sistemas complementarios, los mismos tienen principios, bases, reglas y fundamentos totalmente distintos.
- El Catálogo General de Cuentas, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5111-GENERALES, como aquella que ‘Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública’.
- La descripción de la cuenta no hace referencia al rubro presupuestal con el que se apropian los gastos, sino que hace referencia al uso de la misma para reconocer actividades administrativas.
- El uso de la cuenta 511111-Comisiones, honorarios y servicios, se utiliza para el reconocimiento de gastos asociados a actividades administrativas bien sea que se cubran con recursos del presupuesto de funcionamiento o inversión de la entidad.
- Al observar los terceros con los cuales se afecta esta se cuenta se evidencia que los mismos han sido categorizados al interior del Fondo Adaptación dentro del Sector denominado “No sectorizados” , dentro de los cuales se encuentran el Consorcio PriceWaterhouse Cooper, la UT Ernst & Young y los contratistas de la Oficina de Planeación y Cumplimiento llamados “PSA”.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 41 del Decreto 111 de 1996, “Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto”, define el gasto público social, como: “Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar y mejoramiento de la calidad de vida de la población, programadas tanto en funcionamiento como en inversión”. (Subrayado fuera de texto)

Mediante el concepto CGN N° 20172000016691 de 13 de marzo de 2017, dirigido a la Doctora Lilian Patricia Morales, Coordinadora Grupo de Contabilidad de la Presidencia de la República, la CGN se manifestó en relación con los registros presupuestales y contables en el siguiente sentido: “...la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual una misma transacción u operación, tiene tratamientos que pueden ser diferentes entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

Adicionalmente la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. La contabilidad patrimonial permite conocer tanto la situación financiera como resultado acumulativo de los hechos económicos acaecidos en el tiempo y que tienen impacto en más de un período contable, como los resultados del ejercicio de la entidad contable pública sobre la base del principio de causación, mientras que la información presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registros principalmente de caja, circunstancia que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no son iguales entre sí...”

De otra parte, la Norma Técnica relativa a los Gastos se refiere a los Gastos de administración y de Operación en los párrafos 285, 286 en los siguientes términos:

“285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.”

Esta misma norma dispone, en el párrafo 289, que “el Gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.”

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas-CGC describe las cuentas del Grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, como: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos.” (Subrayado fuera de texto)

Y respecto de las cuentas del Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, el CGC las describe como: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.”

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.” (Subrayado fuera de texto)

Además, se describe la cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR como, “Representa el valor de los costos y gastos incurridos por la entidad contable pública que no pueden identificarse directamente con un centro de costo productivo o administrativo, para lo cual debe adelantarse un proceso de distribución. Este proceso debe efectuarse como mínimo al finalizar el mes, momento en el cual el saldo de la cuenta debe ser igual a cero.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 2425-Acreedores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos de costo y gasto, durante el período que no pueden asignarse de manera directa.

SE ACREDITA CON: 1- El valor distribuido a cada centro de costo, productivo o administrativo.”

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos reiterar lo expresado por la CGN en el concepto N° 20172000016691 de 13 de marzo de 2017, al señalar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, en donde:

1. Las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, y se han estructurado guardando la clasificación establecida en el Estatuto Orgánico del Presupuesto. Por su parte, la contabilidad pública patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad; en ese sentido, al ejecutar proyectos de inversión pueden presentarse hechos y operaciones que, aunque presupuestalmente se consideran siempre como gasto, contablemente pueden reconocerse sus efectos patrimoniales, según sea el objeto y sujetos beneficiarios del respectivo proyecto, como puede observarse en las siguientes situaciones expuestas a manera de ejemplo:

- a. Gasto público social, cuando los recursos asignados son utilizados para la solución de necesidades básicas insatisfechas de la población.
- b. Gastos operativos, si corresponden a actividades identificadas con la operación básica de la entidad contable pública.
- c. Gastos administrativos, si están asociados con actividades de Dirección, Planeación y Apoyo logístico.
- d. Transferencias, si corresponden a recursos trasladados hacia otras entidades públicas, originados en la ejecución del presupuesto aprobado a la entidad, sin contraprestación directa.
- e. Propiedad, planta y equipo, en el caso que el proyecto incluya la adquisición, adición o mejora de bienes muebles o inmuebles que deben capitalizarse.

Por lo anterior, la entidad deberá analizar en el contexto de las Normas Técnicas para el reconocimiento de las cuentas de Gastos, si las operaciones realizadas con los terceros

que llaman “no sectorizados” se asocian a actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad, caso en el cual se reconocerán como Gastos de administración, o si asociados a la ejecución de un proyecto de inversión deben reconocerse contablemente como gasto público social cuando estén relacionados directamente con la solución de una necesidad básica insatisfecha según los definido en el artículo 41 del Decreto 111 de 1996, o reconocerse como gasto de operación cuando se relaciona con la operación básica de la entidad, independientemente del rubro presupuestal con cargo al cual se ejecute la erogación.

Así las cosas, no es posible atribuir automáticamente todos los gastos en que incurra la entidad en la ejecución de proyectos de inversión a la categoría de gasto público social, por cuanto debe previamente evaluarse el objeto y destino de las erogaciones, de suerte que en este contexto, solamente se pueden registrar en esta categoría cuando estén relacionados directamente con las necesidades básicas insatisfechas en los sectores de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte.

Ahora bien, para las erogaciones que la entidad realiza e identifica como gastos “no sectorizados” deberá establecerse el procedimiento para distribuirlos entre los sectores o proyectos involucrados y mientras esto se produce, se registrarán inicialmente en la cuenta 5897-Costos y Gastos por distribuir, de donde serán trasladados los bienes o servicios que el Fondo Adaptación entrega a terceros que identifique como Gasto Público social a la subcuenta Asignación de Bienes y Servicios, en donde discriminará la información por tercero a nivel de auxiliares, para cuyos efectos la entidad deberá definir las políticas, estrategias e instrumentos de distribución.

CONCEPTO No. 20172000043851 DEL 02-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de operación Costo de producción de bienes
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el registro de los pagos realizados a los internos que prestan servicios en actividades de comercialización y en proyectos productivos

Doctor

JOSÉ NEMESIO MORENO RODRÍGUEZ

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1292

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Director gestión Corporativa (c)
Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500017492, del día 30 de marzo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“En los Establecimientos de Reclusión del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario los internos prestan servicios en actividades de comercialización y en proyectos productivos (transformación) producción de bienes y prestación de servicios, por lo cual se les paga la bonificación por trabajo con cargo al rubro de Servicios A-5-1-2-1-0-7 comercialización, A-5-2-2-1 -0-8 industriales, A-5-3-2-1 -0-8 agropecuarios.

Por lo anterior me permito solicitar la creación de un concepto en la cuenta 5211 Generales denominado Bonificaciones e igualmente en el grupo 71 Producción de Bienes, toda vez que los Internos que trabajan en los proyectos productivos no son funcionarios de planta del INPEC, para afectar las subcuentas sueldos y salarios de costos de producción y sí se requiere aplicar el costo de mano de obra por la transformación en la producción de bienes”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Precedente realiza la descripción de las siguientes cuentas así:

“52 – DE OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas. (...)

5202 – SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública. (...)

5211 – GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública. (...)

71 – PRODUCCIÓN DE BIENES

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el costo incurrido por cada uno de los conceptos necesarios para la producción de bienes”.

CONCLUSIONES

Una bonificación es aquel pago que se les concede a los empleados de la entidad como consecuencia del trabajo realizado por los mismos y bajo circunstancias especiales, mientras que, los pagos denominados “bonificación de trabajo” surgen por la prestación de servicios personales por parte de los internos al INPEC en actividades de comercialización y proyectos productivos, por tanto, con independencia del nombre que se le dé y siendo consistentes con la esencia económica de los mismos, estos pagos deberán ser registrados en la subcuenta 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, para los casos relacionados con la comercialización, o en la subcuenta Generales de la cuenta que competa del grupo 71-PRODUCCIÓN DE BIENES, para las situaciones incursas en los procesos productivos. A nivel de auxiliares podrán efectuarse las desagregaciones que se requieran y en notas a los estados contables deberá revelarse lo pertinente cuando ello sea necesario.

Así las cosas, no es procedente su solicitud sobre la creación de una subcuenta denominada bonificaciones en la cuenta 5211-GENERALES, o en el grupo 71-PRODUCCIÓN DE BIENES, razón por la cual deberá aplicarse el lineamiento anteriormente descrito.

CONCEPTO No. 20172000063381 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de operación
	SUBTEMAS	Contabilización compras de combustible cuando hay suministro con vales.

Doctora

GLORIA E. SÁNCHEZ R.

Auditoría Fiscal Ante la Contraloría de Bogotá

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040152, del día 31 de agosto de 2017, en la cual se señala:

“... por favor me indiquen si hay alguna norma que me indique como se deben contabilizar las compras de combustible que realiza una entidad pública para sus vehículos, teniendo en consideración que para ello, se celebra un contrato donde entregan vales según términos pactados, los cuales a medida que el conductor los requiere se le entregan:

Cuál sería el procedimiento?.

Se debe registrar como un diferido al momento que se reciben?.

Se da ingreso al almacén?

Se registra como un gasto?.

Si se debe llevar al diferido en qué momento se contabiliza?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 202 del numeral 9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos del Régimen de Contabilidad pública – RCP, señala:

202. Noción: Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

Los párrafos 223 y 224 del numeral 9.1.2.3. Cuentas por pagar del RCP establecen:

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la tasa representativa del mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta (Subrayado fuera del texto).

Los párrafos 282, 285 y 286 del numeral 9.1.4.2. Gastos del RCP señalan:

282. Noción: Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

La descripción y la dinámica de la cuenta 2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES establecen:

CUENTA 2401

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones autorizadas por vía general, contraídas por la entidad contable pública por concepto de adquisición de bienes y servicios de

proveedores nacionales, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En la subcuenta 240102- Proyectos de inversión se registrará la adquisición de bienes y servicios identificados con proyectos específicos de inversión.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o servicio adquirido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.
2. El valor de la diferencia en cambio originada en las obligaciones pactadas en moneda extranjera.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de adquisición de bienes o servicios.
2. El valor de la diferencia en cambio originada en las obligaciones pactadas en moneda extranjera.
3. El valor de la causación de los gastos financieros en que se incurra.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5111 GENERALES señala:
CUENTA 5111

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuenta 2401-Adquisición de bienes y servicios nacionales, 2425-Acreedores, 1905 Bienes y servicios pagados por anticipado, 1910-Cargos diferidos y 1915-Obras y mejoras en propiedad ajena.

DINÁMICA

Se debita con:

1. El valor de la causación por cada concepto.

2. El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos.

Se acredita con:

1. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

La descripción y la dinámica de la 5211 GENERALES señala:

CUENTA 5211

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de bienes y servicios nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y servicios pagados por anticipado, 1910-Cargos diferidos y 1915-Obras y mejoras en propiedad ajena.

DINÁMICA

Se debita con:

1. El valor de la causación por cada concepto.
2. El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos.

Se acredita con:

1. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

Por otra parte, en la solicitud de contratación enviada por la entidad a la CGN, se observa:

“3. DESCRIPCIÓN DEL OBJETO A CONTRATAR

Objeto: Suministro de combustible (tipo gasolina corriente) para vehículo que se encuentra al servicio de la Auditoría Fiscal ante la Contraloría de Bogotá, D.C., con base en el acuerdo Marco No. CCE-290-1-AMP-2015.

Plazo: El plazo total para la ejecución del contrato es de once (11) meses o hasta agotar el presupuesto oficial del contrato, lo que ocurra primero. El plazo para la ejecución del

objeto contractual comenzará a contarse a partir de la fecha de suscripción de la orden de compra, expedición del registro presupuestal y la instalación del chip.

Forma de pago: Según Cláusula 10 – Facturación y pago- del acuerdo Marco de Precios para el suministro de combustibles celebrado por Colombia Compra Eficiente:

El proveedor debe facturar quincenalmente los suministros de combustible en EDS (Estaciones de Servicios) y Servicios de Transporte de Combustible realizados por cada Orden de Compra de la Entidad Compradora.

Los proveedores deben presentar las facturas en la dirección indicada para el efecto por la Entidad Compradora y publicarla (sic) una copia en la Tienda Virtual del Estado Colombiano.

La factura debe indicar la fecha de inicio y la fecha de corte del suministro del combustible para efectos de que la Entidad Compradora pueda: (i) verificar en el Sistema de Control los consumos realizados en EDS, y (ii) verificar el reporte de Transporte de combustible. La factura debe contener la información necesaria para ser una factura de venta como lo disponen las normas comerciales y tributarias.

El proveedor podrá facturar con desviaciones de más o menos un (1) peso con respecto al precio de referencia del combustible publicado por MinMinas.

Las entidades compradoras deben pagar las facturas dentro de los treinta (30) días calendario, siguientes a la fecha de presentación de la factura. Si la factura no cumple con las normas aplicables, o la Entidad Compradora solicita correcciones a la misma, al término de treinta (30) días calendario empezará a contar a partir de la presentación de la nueva factura. En caso de mora en el pago mayor a treinta (30) días calendario el proveedor puede abstenerse de suministrar combustible a la Entidad Compradora en mora y debe avisar a Colombia Compra Eficiente un día hábil antes de la suspensión el (sic) suministro.”

CONCLUSIONES

Atendiendo lo expuesto en las consideraciones precedentes se concluye:

Bajo la modalidad adoptada, la entidad debe registrar las compras de combustible para sus vehículos, así:

Un débito en la subcuenta 511146- Combustibles y lubricantes, de la cuenta 5111 GENERALES con un crédito en la subcuenta 240101- Bienes y servicios de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, si es un gasto administrativo o un

débito en la subcuenta 521144- Combustibles y lubricantes de la cuenta 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 240101- bienes y servicios de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, si es un gasto operativo, sin detrimento del registro de las retenciones que puedan derivarse de la transacción. Esta última se cancelará con ocasión del pago que se efectúe.

No es de competencia de la CGN determinar si debe efectuarse un ingreso al almacén, toda vez que ello es un asunto propio de la administración de la entidad y que debe operar en consonancia con los manuales y procedimientos que tengan implementados.

CONCEPTO No. 20172000103211 DEL 15-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de operación Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento costos de producción de los servicios de carácter individualizable suministrados por el SENA.

Doctora
MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ
Coordinadora
GIT SIIN - Subcontaduría de Centralización
Contaduría General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En atención a su requerimiento efectuada mediante correo electrónico, radicada con radicado No. 20175500044692 del día 28 de agosto de 2017, en la cual solicita la revisión del concepto No. 20172000016031 del 10 de marzo de 2017, emitido por la Contaduría General de la Nación, en donde expone las dificultades encontradas en la implementación del mismo en el Sistema SIIF-Nación, respecto de la identificación y reconocimiento de los costos de producción del servicio educativo suministrado por el SENA.

Al respecto señala en la petición que el concepto del asunto establece: “(...) el SENA debe proceder al traslado de los costos de producción acumulados, mediante un débito en las respectivas cuentas y subcuentas del grupo 55- GASTO PÚBLICO SOCIAL, acreditando la

subcuenta traslado de costos (Cr) de la cuenta que corresponda del grupo 72- EDUCACIÓN, (...)”, lo cual dio origen a la solicitud de modificar la definición de las tablas de eventos contables que conforman el macroproceso contable del SIIF-Nación.

La parametrización del sistema se fundamenta en Régimen de Contabilidad Pública el cual establece en el Plan General de Contabilidad, que: “(...) el gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Manual de procedimientos señala que en el grupo 55 Gasto Público Social “(...) se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable, en desarrollo de su función social.” (Subrayado fuera de texto)

Para las ECP del nivel nacional que hacen parte del ámbito del SIIF- Nación, el GIT SIIN de la Subcontaduría de Centralización de la Información, define en la integralidad presupuesto -contabilidad, como gasto público social, los orientados a cubrir las necesidades básicas insatisfechas proporcionados por la ECP directamente a la comunidad, en aplicación de la normativa expuesta.

En el citado concepto la formación en programas técnicos, tecnológicos y complementarios enfocados en el desarrollo económico, tecnológico y social del país, que dicta el SENA, corresponde a gasto público social.

Con fundamento en que la formación que imparte el SENA, por corresponder a formación técnica, tecnológica y complementaria, no está dentro de las variables consideradas por el DANE para establecer las necesidades básicas insatisfechas, aunado al impacto que tiene su aplicación, en la definición del macroproceso contable del SIIF-Nación, por ser transversal a la clasificación presupuestal en la que se origina el registro contable, solicitamos a su despacho la revisión del mencionado concepto.

CONSIDERACIONES

La descripción del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL corresponde a: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el grupo 52-DE OPERACIÓN se describe de la siguiente manera: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”.

CONCLUSIONES

1.- Acumulación de los costos originados en desarrollo de un proceso de producción o transformación para adelantar la prestación de servicios

Las entidades contables públicas deben acumular las erogaciones originadas en la prestación del servicios de carácter individualizable en las cuentas y subcuentas que correspondan de la Clase 7 COSTOS DE PRODUCCIÓN, con independencia que los mismo sean suministrados de manera gratuita, vendidos a precios económicamente no significativos o a precios de mercado. El detalle de los tipos de insumos y de los diferentes factores utilizados en la producción, que atiendan las necesidades de cada entidad contable deben implementarse a nivel auxiliar, tal como lo establece el párrafo 299 del Plan General de Contabilidad Pública.

Para efecto de la prestación de servicios educativos por cuenta del SENA, el Catálogo General de Cuentas, en el grupo 72- COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, incluye las cuentas y subcuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, adelantadas en desarrollo del cometido estatal. Estas cuentas se estructuran en una clasificación universal en los criterios de educación formal, no formal e informal, dentro de las cuales a su vez se pueden ubicar los niveles de educación específica que desarrolle cada entidad contable pública.

Como consecuencia de lo anterior, cuando se trate del reconocimiento de erogaciones que no sea posible asociarlas directamente con la prestación del servicio educativo, el SENA debe adelantar previamente un análisis de las operaciones y su esencia económica, a efectos de:

1) Registrar como gastos administrativos, los importes correspondientes a erogaciones que se relacionan con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes correspondientes a erogaciones directamente relacionadas con labores educativas mediante las que se desarrolla el objeto misional de la entidad.

3) Evaluar el tratamiento contable para las erogaciones relacionadas indirectamente con la prestación del servicio educativo, incluidas las de nómina de personas que ejecutan actividades mixtas, incluidas las que comprenden la prestación de servicios y las referidas a gastos generales, la cuales se registrarán inicialmente mediante un débito en la subcuenta 589723- Servicios, de la Cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, para que posteriormente, en aplicación de los criterios de distribución formalmente adoptados, se efectúe la reclasificación a gastos administrativos si se establece que se relacionan con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o hacia las cuentas y subcuentas respectivas del Grupo 72- COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, en lo que corresponda a labores misionales del proceso educativo. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723- Servicios, debe quedar en cero al finalizar cada mes.

2-. Traslado de los saldos acumulados en las cuentas auxiliares de la cuenta 7219 – EDUCACION NO FORMAL – FORMACION EN ARTES Y OFICIOS a cuentas de gastos, al momento del cierre contable mensual

Dado que el SENA presta servicios educativos donde la producción y el intercambio se dan en forma simultánea, en cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo 302 del Plan General de Contabilidad Pública antes citado, una vez acumulados, los costos de producción se trasladan a las subcuentas y cuentas que correspondan a su naturaleza, ya sea como activos, costo de ventas o como gastos, teniendo en cuenta lo siguiente:

- La reclasificación a los costos de ventas procede solo si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado; si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto en la proporción a los servicios suministrados en tales condiciones.
- Del mismo modo, el traslado a gastos de las erogaciones acumuladas en el Grupo 72- COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS a las cuentas y subcuentas del grupo 55-GASTO PUBLICO SOCIAL procede únicamente si los costos incurridos representan recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al

mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

- En tanto que si los recursos no están orientados a cubrir necesidades básicas insatisfechas, el traslado deberá efectuarse al grupo 52-GASTOS DE OPERACIÓN, subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5211 GENERALES en los demás casos.

Como consecuencia de lo señalado anteriormente, se precisa y complementa lo indicado por la Contaduría General de la Nación en el concepto No. 20172000016031 del 10 de marzo de 2017.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000291 del 05-01-2017

20172000036391 del 07-07-2017

20172000036731 del 11-07-2017

20172000043081 del 26-07-2017

20172000075111 del 09-11-2017

20172000108391 del 15-12-2017

20172000109061 del 18-12-2017

1.30. GASTOS POR PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES

CONCEPTO No. 20172000030221 DEL 07-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Reconocimiento de obligaciones originadas en procesos litigiosos
	SUBTEMAS	Actualización riesgo de los procesos litigiosos– registro provisión – registro en el SIIF-Nación

Doctora
LUZ MERY DUARTE GÓMEZ
Jefe Sección Contabilidad

Cámara de Representantes
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2017-550-002302-2, del 9 de mayo de 2017, mediante la cual informa que la División Jurídica de la Cámara de Representantes adoptó mediante Resolución interna MD.N° 0396 de 28 de febrero de 2017, la metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y tramites arbitrales en contra de la entidad, puesta a disposición de las entidades públicas del orden nacional por la Agencia Nacional de Defensa Judicial del Estado en circular externa 09 del 17 de noviembre de 2016.

También informa que de acuerdo a la aplicación de esta nueva Resolución, el informe de procesos litigiosos originó el siguiente resultado:

- Aumenta el riesgo de 21 procesos que cursan en contra de la Corporación por valor total de \$10.839.527.4536.27.
- Disminuye el riesgo de 17 procesos que cursan en contra de la Corporación por valor total de \$211.755.719.96.

Al respecto, solicitar a la CGN se le indiquen las cuentas contables que se deben afectar para registrar la actualización de esta información, debido a que el Régimen de Contabilidad Pública Capítulo V no contempla esta situación para realizar el respectivo registro en el módulo contable SIIF.

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, establece:

“3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas. (...)"

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, si se aumenta el riesgo y, en consecuencia, el valor de la provisión la entidad registrará un débito en la subcuenta 531401-Litigios de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito en la subcuenta 271005-Litigios de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS. Si por el contrario, se disminuye el riesgo y, en consecuencia, el valor de la provisión, se registrará un débito en la subcuenta 271005-Litigios de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito en la subcuenta 531401-Litigios de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión se constituyó en el mismo periodo contable, o un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, si la provisión se constituyó en periodos anteriores.

Con relación a la actualización del pasivo estimado, en el sistema SIIF-Nación no se contempla la funcionalidad de realizar este registro de forma automática. Por lo que la entidad deberá utilizar la funcionalidad de registros contables manuales, toda vez que este tipo de operación, no nace de una ejecución presupuestal.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017

20172000030641 del 12-06-2017

20172000044491 del 09-08-2017

20172000054171 del 22-08-2017

20172000063371 del 04-10-2017

1.31. GASTOS- TRANSFERENCIAS

CONCEPTO No. 20172000061261 DEL 22-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Principios de Contabilidad Pública/Causación o devengo Normas Técnicas Relativas a los Ingresos y Gastos 5408 y 4408- TRANSFERENCIAS SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES 72- SERVICIOS EDUCATIVOS
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones para Educación que se destinen a gratuidad educativa, con situación de fondos y sin situación de fondos

Señor

ANGEL RAFAEL ORTEGA CUELLO

Profesional Universitario

División de Contabilidad

Municipio de Sincelejo

Sincelejo - Sucre

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500036582, del 3 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Mi pregunta es concretamente con la consolidación de la contabilidad de colegios o instituciones educativas del municipio de Sincelejo, toda vez que el municipio es certificado y maneja transferencia con situación y sin situación de fondos a 35 I E; en el siguiente cuadro que mostramos al final tenemos dos procedimientos 1 y 2, y le solicitamos muy respetuosamente cuál de los dos procedimientos sería el más acertado para el registro y posterior consolidación de la información contable de la I.E.

También preguntamos aunque los colegio manejen varios tipos de fuentes de financiación o recursos como es SGP (Calidad y gratuidad) y Recursos propios todos los registro de gastos de estas serían de inversión en educación (SGP y Propios) y estas instituciones educativas lo registran contablemente en la cuenta 5501, pero en su presupuesto si lo ejecutarían por fuente de financiación.

(...)

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001 en el Artículo 3°. Conformación del Sistema General de Participaciones. Modificado por el art. 1, Ley 1176 de 2007 expresa que “El Sistema General de Participaciones estará conformado así:

3.1. Una participación con destinación específica para el sector educativo, que se denominará participación para educación.(...)” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 4791 de 2008, en relación con los en sus artículos 1º, 2º y 3º, disponen lo siguiente:

“Artículo 1º. Ámbito de aplicación. Las normas contenidas en el presente decreto son aplicables a las entidades territoriales y a los establecimientos educativos estatales.

Artículo 2º. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal. (Subrayado fuera de texto).

Parágrafo. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma. Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial.

Artículo 3°. Administración del Fondo de Servicios Educativos. El rector o director rural en coordinación con el consejo directivo del establecimiento educativo estatal administra el Fondo de Servicios Educativos de acuerdo con las funciones otorgadas por la Ley 715 de 2001 y el presente decreto.

Parágrafo. Se entiende por administrar el Fondo de Servicios Educativos las acciones de presupuestación, recaudo, conservación, inversión, compromiso, ejecución de sus recursos y rendición de cuentas, entre otras, con sujeción a la reglamentación pertinente y a lo dispuesto por el consejo directivo.

El Artículo 140 de la ley 1450 de 2011, el artículo 140 Gratuidad indica que:

“ARTÍCULO 140. GRATUIDAD. Los recursos del Sistema General de Participaciones para educación que se destinen a gratuidad educativa serán girados directamente a los establecimientos educativos, de conformidad con la reglamentación que el Gobierno Nacional establezca.”

Así mismo a través del Decreto N° 4807 del 20 de diciembre de 2011, el Gobierno Nacional establece las condiciones de aplicación de la gratuidad total de la educación, desde preescolar (transición) hasta el grado 11 y dicta otras disposiciones para su implementación.

“ARTÍCULO 1. OBJETO y ÁMBITO DE APLICACIÓN. El presente Decreto tiene por objeto reglamentar la gratuidad educativa para todos los estudiantes de las instituciones educativas estatales matriculados entre los grados transición y undécimo.

ARTÍCULO 2. ALCANCE DE LA GRATUIDAD EDUCATIVA. La gratuidad educativa se entiende como la exención del pago de derechos académicos y servicios complementarios. En consecuencia, las instituciones educativas estatales no podrán realizar ningún cobro por derechos académicos o servicios complementarios.

ARTÍCULO 3. FINANCIACIÓN. La gratuidad educativa se financiará con los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones por concepto de calidad, de que tratan los artículos 16 y 17 de la Ley 715 de 2001.

Las entidades territoriales podrán concurrir con otras fuentes de recursos en la financiación de la gratuidad educativa conforme a lo reglamentado en el presente Decreto y en concordancia con las competencias previstas en la Constitución Política y la ley.

ARTÍCULO 4. METODOLOGÍA PARA LA DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS. El Departamento Nacional de Planeación en coordinación con el Ministerio de Educación Nacional definirá la metodología para la distribución de los recursos del Sistema General de Participaciones que se destinen a la gratuidad educativa.

ARTÍCULO 5. RESPONSABILIDAD EN EL REPORTE DE INFORMACIÓN. Los rectores y directores de las instituciones educativas estatales, los secretarios de educación y los gobernadores y alcaldes de los departamentos y de los municipios certificados, serán responsables solidariamente por la oportunidad, veracidad y calidad de la información que suministren para la asignación y distribución de los recursos de gratuidad. Las inconsistencias en la información darán lugar a responsabilidades disciplinarias, fiscales y penales, en concordancia con lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 96 de la Ley 715 de 2001.

ARTÍCULO 6. DESTINATARIOS DEL GIRO DIRECTO. En consonancia con el artículo 140 de la Ley 1450 de 2011, los recursos del Sistema General de Participaciones que se destinen a gratuidad educativa serán girados por el Ministerio de Educación Nacional directamente a los Fondos de Servicios Educativos de las instituciones educativas estatales.

PARÁGRAFO. Para las instituciones educativas estatales que no cuenten con Fondo de Servicios Educativos, el giro se realizará al Fondo de Servicios Educativos al cual se asocien.

ARTÍCULO 7. PROCEDIMIENTO PARA EL GIRO. Para el giro de los recursos del Sistema General de Participaciones para gratuidad educativa por parte del Ministerio de Educación Nacional a los Fondos de Servicios Educativos de las instituciones educativas estatales, se establece el siguiente procedimiento:

- Los municipios y distritos, una vez sea aprobado el documento Conpes Social, procederán a realizar los ajustes correspondientes en sus presupuestos para garantizar la aplicación de este gasto. Estos recursos deberán estar incorporados en sus presupuestos "sin situación de fondos".
- El Ministerio de Educación Nacional elaborará la respectiva resolución de distribución efectuada por el Conpes Social para aprobación del Ministerio de Hacienda.

- Para proceder al giro de los respectivos recursos a los Fondos de Servicios Educativos, los rectores y directores de las instituciones educativas estatales deberán hacer llegar al Ministerio de Educación Nacional, a través del departamento o del municipio certificado, la información sobre las instituciones educativas beneficiarias, el Fondo de Servicios Educativos al cual se deben girar los recursos, la certificación de la cuenta bancaria en la cual se realizará el giro y la demás información que el Ministerio establezca para dicho fin, en las condiciones y plazos que determine para el efecto.
- El Ministerio de Educación Nacional elaborará una resolución que contenga la desagregación de la asignación de recursos por establecimiento educativo, la cual se constituirá en el acto administrativo que soporte el giro de los recursos.
- Con base en lo anterior el Ministerio de Educación Nacional debe realizar los giros a los Fondos de Servicios Educativos. Una vez el Ministerio haya efectuado la totalidad de los giros, informará a cada municipio para que éstos efectúen las operaciones presupuestales pertinentes.

PARÁGRAFO 1. En caso de que los rectores y directores de las instituciones educativas estatales no remitan la información en los términos previstos por el Ministerio de Educación Nacional, no se realizará el giro, el cual se efectuará cuando se cumpla con los requisitos previstos y se informará a los organismos de control y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para los fines pertinentes.

PARÁGRAFO 2. El Conpes Social determinará el número de giros de los recursos del Sistema General de Participaciones para gratuidad educativa.

ARTÍCULO 8. ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS. Los recursos de calidad destinados para gratuidad se administrarán a través de los Fondos de Servicios Educativos conforme a lo definido en el artículo 11 de la Ley 715 de 2001, el Decreto 4791 de 2008, las normas de contratación vigentes, las que las modifiquen o sustituyan y las que se establecen en el presente Decreto.

En todo caso los recursos del Sistema General de Participaciones se administrarán en cuentas independientes.(...)

ARTÍCULO 10. PROHIBICIÓN DE USO DE LOS RECURSOS. Se adicionan los siguientes numerales al artículo 13 del Decreto 4791 de 2008, relacionado con las prohibiciones en la ejecución de los recursos de los Fondos de Servicios Educativos:

- 1- Financiar alimentación escolar, a excepción de la alimentación para el desarrollo de las jornadas extendidas y complementarias señalada en el artículo anterior del presente decreto.
- 2- Financiar cursos preparatorios del examen del ICFES, entre otros que defina el Ministerio de Educación Nacional.
- 3- Financiar la capacitación de funcionarios
- 4- Financiar el pago de gastos suntuarios.

ARTÍCULO 11. OBLIGACIONES. En consonancia con las competencias que se señalan en las leyes 115 de 1994 y 715 de 2001, se establecen las siguientes disposiciones:

1. Los rectores y directores de las instituciones educativas estatales deben: (...)

c) Reportar trimestralmente la ejecución de los recursos de gratuidad a la secretaría de educación de la entidad municipal, si la institución educativa es de un municipio certificado; o a la alcaldía municipal y a la secretaria de educación departamental si la institución educativa es de un municipio no certificado, de acuerdo con los lineamientos y procedimientos que defina el Ministerio de Educación Nacional.

2. Los gobernadores y los alcaldes de los municipios certificados deberán realizar el seguimiento al uso de los recursos según las competencias asignadas en la Ley 715 de 2001, en el Sistema de Información de Seguimiento a la Gratuidad y reportar semestralmente dicho seguimiento al Ministerio de Educación Nacional.

ARTÍCULO 12. MONITOREO DE LOS RECURSOS ASIGNADOS. El Ministerio de Educación Nacional implementará el Sistema de Información de Seguimiento a la Gratuidad. De igual forma, podrá adelantar auditorías para el monitoreo de los recursos asignados para gratuidad educativa. En desarrollo de estas auditorías se podrá solicitar información de carácter técnico, administrativo, legal y financiero y, en general, la necesaria para la verificación de la adecuada utilización de los recursos de gratuidad.”

Con relación a la reglamentación contable el Plan General de Contabilidad contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, con relación a los principios de contabilidad, señala”

“(…) 117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de

estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”
Procedimiento contable sobre organización del proceso contable

Así mismo, en relación la norma técnica relativa a los ingresos y gastos, en los siguientes numerales, expresa:

9.1.4.1 Ingresos

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto. (Subrayado fuera de texto)

270. Las operaciones interinstitucionales están conformadas por los fondos recibidos, las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo. Los fondos se reconocen por el valor recibido y las operaciones de enlace y sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genera.”

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos. (...)

288. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.” (Subrayado fuera de texto)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo II relativo a las descripciones y dinámicas de las cuentas, describe a los grupos de 54 y 44- TRANSFERENCIAS, y las respectivas cuentas 5408 y 4408 – SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, así:

“54- TRANSFERENCIAS.(...) cuentas que representan los gastos causados por la entidad contable pública por traslado de recursos sin contraprestación directa a otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, en cumplimiento de normas legales. La cuenta 5408- TRANSFERENCIAS. “Representa el valor de los recursos transferidos por la nación a las entidades del nivel territorial de conformidad con los porcentajes establecidos en la ley, para financiar los servicios de educación preescolar, primaria y secundaria y media, garantizando la prestación de los servicios y ampliación de la cobertura.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240314-Sistema General de Participaciones. Este registro debe elaborarse en el momento que de conformidad con las normas legales exista la obligación de hacer los giros correspondientes y no sobre la base de estimados:

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con “El valor de las transferencias causadas”

44-TRANSFERENCIAS. (...) cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública que provienen de transferencias de otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, sin contraprestación directa, en cumplimiento de normas legales”. La cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia recibida de la Nación para financiar los servicios a su cargo, con prioridad al servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media, garantizando la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141312-Sistema General de Participaciones. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones”.

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con “El valor de las transferencias causadas”

Norma Técnica sobre costos (Servicios educativos)

El párrafo 295. DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA, ESTABLECE: “Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones e cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los párrafo 296, 298 y 302 señalan:

“296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás

individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

(...)

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública.” (...)

302. En el caso de servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. Si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto en la proporción a los servicios suministrados en tales condiciones. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo II relativo a las descripciones y dinámicas de las cuentas, describe el grupo 72 – COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, así: “En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

El servicio educativo se estructura en las siguientes clases de educación:

Educación formal: La que se imparte en establecimientos educativos aprobados, en una secuencia regular de ciclos lectivos, con sujeción a pautas curriculares progresivas y conducentes a la obtención de grados y títulos.

Educación no formal: La que se ofrece con el objeto de complementar, actualizar, suplir conocimientos y formar en aspectos académicos o laborales, sin sujeción al sistema de niveles y grados.

Educación informal: Corresponde a todo conocimiento libre y espontáneamente adquirido, proveniente de personas, entidades, medios masivos de comunicación, medios impresos, tradiciones, costumbres, comportamientos sociales y otros no estructurados.”

Así mismo, La descripción de las cuentas del grupo 72- COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, expresa:

“7201- EDUCACIÓN FORMAL – PREESCOLAR: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la educación ofrecida al niño para su desarrollo integral en los aspectos: biológico, cognoscitivo, sicomotriz, socio-afectivo y espiritual, a través de experiencias de socialización pedagógicas y recreativas.

7202-EDUCACIÓN FORMAL - BÁSICA PRIMARIA: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la educación ofrecida en los cinco primeros grados, en torno a un currículum común, conformado por las áreas fundamentales del conocimiento y de la actividad humana.

7203-EDUCACIÓN FORMAL - BÁSICA SECUNDARIA: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la educación ofrecida en los cuatro grados siguientes a la educación primaria, en torno a un currículum común, conformado por las áreas fundamentales del conocimiento y de la actividad humana.

7204-EDUCACIÓN FORMAL - MEDIA ACADÉMICA: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la educación ofrecida en los grados décimo y undécimo, la cual permitirá al estudiante, según sus intereses y capacidades, profundizar en un campo específico de las ciencias, las artes o las humanidades y acceder a la educación superior.

7205-EDUCACIÓN FORMAL - MEDIA TÉCNICA: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la educación ofrecida en los grados décimo y undécimo, la cual permitirá preparar a los estudiantes para el desempeño laboral, en uno de los sectores de la producción y de los servicios y para la continuación en la educación superior.

7206-EDUCACIÓN FORMAL-SUPERIOR-FORMACIÓN TÉCNICA PROFESIONAL: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación superior en el cual se ofrecen programas de formación en ocupaciones de carácter operativo e instrumental y de especialización en un campo de acción específico.

7207-EDUCACIÓN FORMAL – SUPERIOR – FORMACIÓN TECNOLÓGICA: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación superior, en un campo de acción en el cual se ofrecen programas de formación en ocupaciones, profesiones o disciplinas y programas de especialización.

7208-EDUCACIÓN FORMAL – SUPERIOR - FORMACIÓN PROFESIONAL: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación superior, en un campo de acción en el cual se ofrecen programas de formación en investigación científica o tecnológica; formación académica en profesiones o disciplinas; y, la producción, desarrollo y transmisión del conocimiento y de la cultura universal y nacional.

7209-EDUCACIÓN FORMAL - SUPERIOR – POSTGRADO: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en programas de especializaciones, maestrías, doctorados y post-doctorados que se desarrollan con posterioridad a la formación profesional. Los programas de especialización posibilitan el perfeccionamiento en la misma ocupación, profesión, disciplina o áreas afines o complementarias. Los programas de maestría, doctorado y post-doctorado tienen la investigación como fundamento y ámbito necesario de su actividad

7210- EDUCACIÓN FORMAL – INVESTIGACIÓN: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la realización de actividades de investigación.

7219 - EDUCACION NO FORMAL - FORMACIÓN EN ARTES Y OFICIOS: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, con el objeto de formar en aspectos laborales, sin sujeción al sistema de niveles y grados.

- EDUCACION NO FORMAL- VALIDACIÓN DE NIVELES Y GRADOS: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, con el objeto de preparar para la validación de niveles y grados propios de la educación formal.

7221-EDUCACION NO FORMAL-FORMACIÓN EXTENSIVA: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la formación destinada a la difusión de los conocimientos, intercambios de experiencias y actividades de servicio, que constituyen programas de educación permanente, cursos, seminarios y demás programas destinados a procurar el bienestar general y satisfacción de necesidades de la comunidad.

7231-EDUCACION INFORMAL- CONTINUADA: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, con el objeto de ofrecer educación informal continuada, empleando medios electrónicos de comunicación o transmisión de datos, tales como radiodifusión, televisión, telemática o cualquier otro.

- EDUCACION INFORMAL- VALIDACIÓN PARA LA EDUCACIÓN FORMAL: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, con el objeto de ofrecer educación informal para el acceso a la educación formal, empleando medios electrónicos de comunicación o transmisión de datos, tales como radiodifusión, televisión, telemática o cualquier otro.

7233-EDUCACION INFORMAL- DIFUSIÓN ARTÍSTICA Y CULTURAL: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, con el objeto de ofrecer educación informal para la difusión artística y cultural, empleando medios electrónicos de comunicación o transmisión de datos, tales como radiodifusión, televisión, telemática o cualquier otro.”

La dinámica de las anteriores cuentas indica que:

“SE DEBITAN CON: 1- El valor causado o trasladado por los diferentes conceptos de costo incurridos en la prestación del servicio. 2. La cancelación al cierre del período contable de las subcuentas 720195-Traslado de costos (Cr) contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos”. Incluye todas las cuentas asociados a los conceptos de educación formal, no formal e informal.

“SE ACREDITA CON: 1- El valor de los costos acumulados trasladados al Costo de ventas, a través de la subcuenta 720195-Traslado de Costos (Cr). 2. La devolución de elementos al inventario de materiales. 3. El valor de la cancelación del saldo de las subcuentas de acumulación de costos, al cierre del período contable, contra un débito a la subcuenta 720195-Traslado de Costos (Cr).” Incluye todas las cuentas asociados a los conceptos de educación formal, no formal e informal.

De otra parte, la cuenta 5897- COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR: “Representa el valor de los costos y gastos incurridos por la entidad contable pública que no pueden identificarse directamente con un centro de costo productivo o administrativo, para lo cual debe adelantarse un proceso de distribución. Este proceso debe efectuarse como mínimo al finalizar el mes, momento en el cual el saldo de la cuenta debe ser igual a cero.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 2425-Acreedores.

SE DEBITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos de costo y gasto, durante el período que no pueden asignarse de manera directa.

SE ACREDITA CON: 1- El valor distribuido a cada centro de costo, productivo o administrativo.”

Adicionalmente, la Cuenta “5501-EDUCACIÓN: Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable, en desarrollo de su función social.”

Por su parte, el capítulo III del Título III del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen

De Contabilidad Pública-RCP, respecto al Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, establece que: “De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:

1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.
2. Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.
3. Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.
4. Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.
5. Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.
6. Formas alternativas de organización contable”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el capítulo III del Título III del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, respecto al Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, establece que: “De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:

1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.
2. Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.
3. Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.
4. Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.

5. Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.

6. Formas alternativas de organización contable". (Subrayado fuera de texto)

1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.

Entidades Contables Públicas Agregadoras. Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

Entidades Contables Públicas Agregadas. Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado.

2. PROCESO DE AGREGACIÓN DE LAS CONTABILIDADES INDEPENDIENTES.

La agregación es el proceso mediante el cual se suman algebraicamente los saldos y movimientos contables de una entidad agregadora con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad agregada, con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad contable pública, a los usuarios que lo requieran.

La organización del proceso contable en forma independiente, en cada una de las entidades que son agregadas, está caracterizada por los siguientes aspectos:

La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables.

Las entidades agregadas tienen la obligación de reportar a la CGN a través de una entidad agregadora.

El reconocimiento contable de las operaciones que impliquen traslados de fondos entre las respectivas entidades agregadas y la agregadora se realizará en cumplimiento de las disposiciones contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, utilizando las respectivas cuentas 4705-FONDOS RECIBIDOS y 5705-FONDOS ENTREGADOS, ó 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda. (...)

3. INFORMACIÓN OBJETO DE AGREGACIÓN

Las entidades contables públicas agregadas deben preparar y reportar la información contable a las entidades contables públicas agregadoras en los formularios definidos por la CGN con el contenido, características y requisitos exigidos en la resolución de plazos y requisitos. Estos son:

- a)CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- b)CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS
- c)CGN2005NE_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO
- d)CGN2005NG_003_NOTAS_DE_CARACTER_GENERAL

4. REQUISITOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN DE LAS ENTIDADES AGREGADAS A LAS AGREGADORAS

La información que envían las entidades contables públicas agregadas a las agregadoras debe reunir los siguientes requisitos:

Debe enviarse en las fechas establecidas en la resolución de plazos y requisitos.

- a) Debe remitirse en medio magnético o electrónico.
- b) Debe conservarse la misma estructura definida a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública – CHIP.

c) Debe validarse previamente la consistencia de la información. Este proceso se puede realizar directamente en la entidad contable pública agregada, si tiene habilitada la funcionalidad correspondiente del CHIP, o a través de la entidad agregadora.

d) La información reportada debe estar certificada según lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

5. PROCESO TÉCNICO DE AGREGACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN LA ENTIDAD AGREGADORA

Le corresponde a la entidad contable pública agregadora realizar un proceso extracontable de agregación para los formularios CGN2005_001_SALDOS Y MOVIMIENTOS y CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS.

El proceso extracontable corresponde al conjunto ordenado de actividades y operaciones que se desarrollan en la entidad agregadora para conformar o estructurar los formularios agregados que se reportan a la CGN, sin afectar los saldos de libros de contabilidad y los registros realizados a través de los documentos fuente, en las entidades partícipes del proceso de agregación.

• AGREGACIÓN DEL FORMULARIO CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS

En el proceso de agregación de este formulario se deben tener en cuenta los siguientes pasos:

Conformación de la hoja de trabajo. La entidad agregadora debe generar una Hoja de Trabajo de Agregación para este formulario con los saldos reportados por cada una de las entidades contables públicas agregadas y los propios, la cual es la base para la elaboración del respectivo formulario agregado de saldos y movimientos que es objeto de reporte a la CGN.

El proceso se realiza tomando la información individual contenida en el formulario denominado CGN2005_001_SALDOS Y MOVIMIENTOS tanto de la agregadora como de las agregadas a nivel de subcuenta.

Determinación del saldo inicial agregado. Este saldo se obtiene de la sumatoria de los saldos iniciales reportados por las entidades agregadas y por la agregadora para cada una de las subcuentas objeto de agregación. Es la primera columna de la Hoja de Trabajo de Agregación.

Agregación de los movimientos débitos y créditos de las entidades partícipes en el proceso. Estos valores se obtienen de la sumatoria de los movimientos débitos y créditos reportados por la entidad agregadora y las agregadas para el periodo objeto de reporte.

Eliminación de operaciones recíprocas de las entidades partícipes en el proceso de agregación. Si fueron reportados saldos de operaciones recíprocas entre las entidades que forman parte del proceso de agregación, se debe incluir una columna en la Hoja de Trabajo de Agregación para las eliminaciones, como parte del movimiento, cuyos valores se obtienen de la sumatoria de los saldos recíprocos reportados en las respectivas subcuentas recíprocas.

Obtención del saldo final. El saldo final corresponde a la suma algebraica del saldo inicial con los movimientos débitos y créditos, menos la columna de eliminaciones, siguiendo las reglas establecidas para el correspondiente formulario.

Distribución del saldo final en corriente y no corriente. Teniendo en cuenta que la información individual reportada para el proceso de agregación por las entidades agregadas y la agregadora contienen la información distribuida en corriente y no corriente, la entidad agregadora realizará la distribución tomando como base dicha información individual, sumando algebraicamente los saldos de cada columna.

Comprobación de saldos agregados. La entidad agregadora debe realizar las comprobaciones de consistencia en la obtención de los diferentes saldos agregados que conforman la Hoja de Trabajo de Agregación, que sirve de base para el reporte a la CGN a través del CHIP

- **AGREGACIÓN DEL FORMULARIO CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS** En el proceso de agregación de este formulario se deben tener en cuenta los siguientes pasos:

Reporte de operaciones recíprocas para la agregación.

Las entidades agregadas reportarán a la entidad agregadora la totalidad de los saldos que conforman las operaciones recíprocas en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS. Por su parte, la entidad agregadora tendrá su propio formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS con la totalidad de los saldos que conforman las operaciones recíprocas.

Se denomina operaciones recíprocas a la transacción financiera que se realice entre diferentes entidades contables públicas por conceptos que pueden estar asociados con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos, cuales quiera sea el nivel y sector al que pertenezcan.

Incorporación de operaciones recíprocas entre entidades que son agregadas por una misma entidad agregadora. En el reporte de la información en este formulario las entidades agregadas y agregadoras deben tener en cuenta que cuando la entidad contable pública con la cual se realizó la operación recíproca corresponda a alguna de las que hacen parte del proceso de agregación deben incorporar esta operación recíproca en el respectivo formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS. Para ello, utilizarán el código institucional asignado a la entidad agregadora con el nombre de la entidad con la cual se realizó la operación recíproca. Por ejemplo: Si el Concejo Municipal realiza una operación recíproca con la Personería Municipal, el reporte se realizará utilizando el código institucional del municipio, debidamente conciliados.

Conformación hoja de trabajo para el formulario de agregación. La entidad agregadora debe generar una Hoja de Trabajo de Agregación de Operaciones Recíprocas con los saldos recíprocos reportados por cada una de las entidades contables públicas agregadas y los propios, la cual es la base para la elaboración del respectivo formulario agregado de operaciones recíprocas que será objeto de reporte a la CGN.

El proceso se realiza tomando la información individual contenida en el formulario denominado CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS tanto de la agregadora como de las agregadas.

Situaciones a tener en cuenta en el proceso de agregación de las operaciones recíprocas. En el proceso de agregación del formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS la entidad agregadora debe tener en cuenta las siguientes situaciones

- a) Cuando se reporten operaciones recíprocas en subcuentas diferentes y con entidades contables públicas diferentes a las que hacen parte del proceso de agregación, la totalidad de estas operaciones se incorpora al formulario de agregación.
- b) Cuando en una misma subcuenta se reportan operaciones recíprocas con una misma entidad, se suman los valores reportados en esta subcuenta conservando la distribución en corriente y no corriente.
- c) Cuando en una misma subcuenta se reportan operaciones recíprocas con diferentes entidades, se incorporan al formulario de agregación cada uno de los valores reportados.
- d) La entidad agregadora debe garantizar la eliminación plena de los saldos de las operaciones recíprocas reportadas entre las entidades que hacen parte del proceso de agregación. Para el efecto, debe procurar que los saldos reportados de estas operaciones estén debidamente conciliados, lo cual significa que los saldos deben ser iguales en las subcuentas recíprocas en cada una de las entidades.

e) El proceso de eliminación debe realizarse en la Hoja de Trabajo de Agregación del Formato CGN2005_001_SALDOS Y MOVIMIENTOS, incorporando como parte del movimiento los saldos de operaciones recíprocas a eliminar, en una columna adicional que resta de la sumatoria del saldo inicial más el movimiento. Se debe garantizar que no se elimine un mayor valor al del saldo inicial más el movimiento respectivo. En este caso, el Saldo Final Agregado se obtiene de la suma algebraica del Saldo Inicial más o menos el movimiento del periodo, menos la columna de eliminaciones.

f) Cuando los saldos de operaciones recíprocas entre las entidades partícipes del proceso de agregación no estén conciliados y no sea posible para la agregadora obtener su conciliación, no se debe realizar el proceso de eliminación para la operación o el saldo no conciliado. En este caso, esta operación recíproca debe incorporarse al formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS y como entidad recíproca el código institucional de la entidad agregadora, para que el proceso de eliminación lo realice la CGN.

Comprobación de saldos agregados. La entidad agregadora debe realizar las comprobaciones de consistencia en la obtención de los diferentes saldos agregados que conforman la Hoja de Trabajo Agregada, que sirve de base para el reporte a la CGN a través del CHIP.

8. AGREGACIÓN DE LOS FORMULARIOS CGN2005NE_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO YCGN2005NG_003_NOTAS_DE_CARACTER_GENERAL

En la fecha de corte del 31 de diciembre y en los plazos definidos en la Resolución de plazos y requisitos las entidades agregadas deben enviar a la entidad agregadora, en medio magnético y en archivo de texto, las notas a los estados contables de acuerdo con la estructura definida en el procedimiento relacionado con la preparación de estados contables.

La entidad agregadora debe estructurar un formulario de Notas de Carácter Específico y General Agregado tomando como base las notas que preparó respecto a su propia información y las notas reportadas por las entidades agregadas.

El proceso consiste en complementar las notas a los estados contables de la entidad agregadora con las notas enviadas por las entidades agregadas, tomando la información que se considere relevante para incorporarse al formulario de notas de carácter específico y general agregado, el cual sirve de base para la incorporación o diligenciamiento a través del CHIP de los formularios respectivos.

9. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN LA CONTABILIDAD EN UN PROCESO INTEGRADO COMO UNA SOLA ENTIDAD.

Las mismas entidades que se definen como agregadoras y agregadas pueden organizar, autónoma y concertadamente, el proceso contable en forma integrado entre todas ellas. Esta organización trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad.

Esta situación se presenta cuando en el nivel central del municipio o del departamento se lleva la contabilidad tanto del concejo municipal, asamblea departamental, de la personería, o contraloría, según corresponda.

La administración del proceso contable en forma integrado está caracterizado por aspectos tales como:

- a. Aunque actúan varias entidades contables públicas el proceso contable se desarrolla como si se tratara de una sola entidad en cabeza de la entidad principal.
- b. Las actividades propias del proceso contable se desarrollan en forma centralizada en la entidad principal, a donde llegarán los soportes o documentos fuentes generadores de información contable, que se producen en cualquiera de las entidades.
- c. Deben existir códigos contables auxiliares para cada entidad que permitan identificar las operaciones en forma separada para la preparación de informes y reportes por entidad.
- d. Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad principal e incorporan la totalidad de las operaciones de las entidades involucradas.
- e. Deben existir libros auxiliares en cada entidad.
- f. Teniendo en cuenta la caracterización de este proceso que se administra en forma integrado no se considera pertinente la realización de un proceso extracontable de agregación, por cuanto la información que se genera contiene la totalidad de las operaciones individualmente realizadas por las entidades contable públicas y están integradas a nivel de los documentos fuentes o soportes, en la entidad responsable del reporte a la CGN.
- g. Los estados contables se preparan en la entidad principal y corresponden a la situación y resultados de la totalidad de las entidades involucradas.

En esta forma de administración del proceso contable integrado se pueden presentar situaciones específicas o particulares entre la entidad principal, que tiene centralizada la contabilidad, y las demás entidades para el manejo separado de algunas actividades del

proceso, lo cual debe ser definido y concertado entre las unidades participantes, con los procedimientos internos que correspondan.

En la organización y estructura de las entidades contables que se definen como agregadoras y agregadas se pueden presentar situaciones de organización del proceso contable en forma independiente con algunas agregadas y en forma integrada con otras. En este caso se aplican los procedimientos definidos para cada situación.” (Subrayado fuera de texto

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

A continuación se describe el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema general de participaciones para educación que se destinen a la gratuidad educativa, en el cual se incluyen los registros que debe efectuar el Ministerio de Educación Nacional, con el objetivo de garantizar la reciprocidad de las operaciones entre la entidad que gira y la que recibe los recursos.

1) Registros en el Ministerio de Educación Nacional –MEN

Reconocimiento de la transferencia:

El Ministerio de Educación Nacional para reconocer el gasto correspondiente a las transferencias del Sistema general de participaciones para educación, debita la subcuenta 540818-Participación para educación, de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, y acredita la subcuenta 240314-Sistema general de participaciones, de la de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Giro de los recursos:

El Ministerio de Educación Nacional, con el giro de los recursos debita la subcuenta 240314-Sistema general de participaciones, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2) Registros en la Entidad Territorial para el reconocimiento del derecho y recepción de los recursos.

2.1 - Contabilidad Integrada.

Cuando el sistema de información contable de los colegios esté integrado con el de la del municipio, no es necesario que el colegio tenga un sistema de contabilidad independiente, siempre que se garantice la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitarle para el cumplimiento de sus funciones. En este caso los registros contables que debe efectuar la entidad agregadora, es decir el municipio, son los siguientes:

Reconocimiento del derecho

El municipio reconoce el derecho con un débito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, identificando a nivel de auxiliares las operaciones de los colegios, de manera separada de los registros correspondientes a sus demás operaciones. El crédito correspondiente se registra en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Recepción de los recursos

Para el reconocimiento contable del ingreso de los recursos al colegio, se registrará un debito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, en los respectivos auxiliares que permitan identificar los recursos de los diferentes instituciones educativas, y acredita la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.2 Contabilidad Independiente

2.2.1- Registros contables en la Entidad Territorial que cumple las funciones de agregar la contabilidad de los colegios.

Reconocimiento del derecho

Para el reconocimiento del derecho, registra un débito la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Simultáneamente, reconoce el traspaso de Fondos a los colegios, con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705- FONDOS ENTREGADOS, con un crédito a la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-

TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.2.2-Registros contables en los colegios

Recepción de los recursos

Con el ingreso de los recursos, el colegio reconoce un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

El proceso de agregación por parte del municipio, implica la suma algebraica de los saldos y movimientos del municipio con los saldos y movimientos del mismo período del colegio, con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad contable pública, a los usuarios que lo requieran.

3) Registros en la entidad territorial por la ejecución de los recursos

Para la ejecución de los recursos, en una contabilidad integrada cuyos registros los hace el municipio, o en la contabilidad independiente a cargo del colegio, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de educación, debe reconocerse como costos de producción, por el costo histórico de los servicios prestados, en las respectivas cuentas que conforman el grupo 72- COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS.

El Catálogo General de Cuentas, incluye en ese grupo las cuentas y subcuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, en desarrollo del cometido estatal. Estas cuentas se estructuran en una clasificación universal en los criterios de educación formal, no formal e informal, dentro de las cuales a su vez se pueden ubicar los niveles de educación específica que desarrolle cada Institución educativa.

En consecuencia, en cuanto al proceso de reconocimiento de los gastos y costos, las instituciones educativas deben adelantar previamente un análisis de las operaciones y roles desempeñados por el personal vinculado, a efectos de:

- 1) Registrar como gastos administrativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas a actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.
- 2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas con la labor educativa propiamente dicha.

3) Asignar en la subcuenta 589723- Servicios, de la Cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, los importes de las personas que ejecutan actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia Gastos administrativos, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o hacia las cuentas y subcuentas respectivas del Grupo 72- COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, lo que razonablemente se estime relacionado con las labores misionales del proceso educativo. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723- Servicios, debe quedar en cero, al finalizar cada mes.

4) - Reconocimiento de la gratuidad del servicio de educación: Una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios educativos en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a la cuenta de GASTO PUBLICO SOCIAL, por tratarse de valores correspondientes a la prestación del servicio de educación gratuito a la comunidad más pobre y vulnerable, situación que se reconoce mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito a la subcuenta Traslado de costos (Cr), de las cuentas 7202-EDUCACION FORMAL BÁSICA PRIMARIA o 7203- EDUCACION FORMAL BÁSICA- SECUNDARIA, según corresponda.

Con relación a la consolidación de la información contable, los municipios y los colegios, deben definir las formas de organización de su proceso contable y para efectos de la agregación y reporte de información a la CGN, deben proceder de conformidad con las instrucciones impartidas en el capítulo III del Título III del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP plasmado en el acápite de las consideraciones del presente pronunciamiento.

Los gastos de las instituciones educativas deben registrarse de conformidad con el procedimiento anteriormente señalado, independientemente que desde la perspectiva presupuestal se efectúen distinciones por fuentes de financiación. Ahora bien, si la entidad considera necesario identificar contablemente la fuente de financiación, podrá hacer a nivel de auxiliares.

CONCEPTO No. 20172000106281 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Transferencias

	SUBTEMAS	Procedimiento contable para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” en el Sistema General de Regalías
--	-----------------	--

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” en el Sistema General de Regalías

Doctora

MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ

Coordinadora GIT SIIN

Contaduría General de la Nación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044702, del 04 de octubre de 2017, mediante la cual consulta si conforme al acto legislativo No. 04 de septiembre 8 de 2017, con el cual se modifica el artículo 361 de la Constitución Política en relación con el Sistema General de Regalías, y el Decreto Ley 1534 de septiembre 15 de 2017 por el cual se reglamenta el funcionamiento del Órgano Colegiado de Administración y Decisión – OCAD PAZ y la Asignación para la Paz, se requiere definir el procedimiento contable para la “Asignación para la Paz” y el “Fondo de Desarrollo Regional para Infraestructura”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Acto Legislativo 04 de septiembre 08 de 2017, por el cual se adiciona el artículo 361 de la Constitución Política, en su artículo 1° agrega:

“PARÁGRAFO 7° TRANSITORIO. Durante los veinte (20) años siguientes a la entrada en vigencia del presente acto legislativo, un 7% de los ingresos del Sistema General de Regalías se destinarán a una asignación para la Paz que tendrá como objeto financiar proyectos de inversión para la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del

Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera, incluyendo la financiación de proyectos destinados a la reparación de víctimas.

Igual destinación tendrá el 70% de los ingresos que por rendimientos financieros genere el Sistema General de Regalías en estos años, con excepción de los generados por las asignaciones directas de que trata el inciso segundo del presente artículo (...).

PARÁGRAFO 8° TRANSITORIO. Con el propósito de financiar la infraestructura de transporte requerida para la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción una Paz Estable y Duradera, el Gobierno nacional trasladará el 60% de los saldos no aprobados en el Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación a 31 de diciembre de 2016. El 50% de los recursos objeto del traslado será destinado a la Asignación para la Paz, para ser definidos por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión de que trata el parágrafo 7° transitorio del presente artículo y el 50% restante al Fondo de Desarrollo Regional.

El gobierno departamental podrá establecer que el porcentaje de recursos a trasladar sea superior al 60%, en cuyo caso deberá informar al Gobierno nacional dentro de los cinco días siguientes a la entrada en vigencia del presente Acto Legislativo.

El Gobierno nacional realizará los ajustes presupuestales a los que haya lugar mediante un decreto con fuerza de ley. Los recursos trasladados serán apropiados al mismo departamento beneficiario de los saldos y se distribuirán en partes iguales a la Asignación para la Paz y al Fondo de Desarrollo Regional” (subrayado fuera del texto).

A su vez, el Decreto Ley 1634 de 2017 ajustó el presupuesto bienal 2017-2018 del Sistema General de Regalías en cumplimiento de lo establecido en el parágrafo 8° transitorio del artículo 361 de la Constitución Política, adicionado mediante el Acto Legislativo 04 de 2017.

1. Marco Normativo Régimen de Contabilidad Pública precedente:

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías perteneciente al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expedido mediante Resolución 356 de 2007 de la CGN, establece de forma general la distribución y asignación de los recursos de las regalías, al respecto se menciona:

“6. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

Con la distribución de los recursos del SGR que realiza el Departamento Nacional de Planeación, el MHCP, en la contabilidad del SGR, acredita las subcuentas que identifiquen el concepto distribuido y debita la subcuenta 292580-Regalías recaudadas (Db), de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS.

7. RECONOCIMIENTO DE LAS ASIGNACIONES

Con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 541301-Asignaciones directas, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acredita la subcuenta 240316- Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Las asignaciones a las entidades territoriales de los recursos distribuidos en los distintos fondos se registran debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

(...)

Adicionalmente, el MHCP, en la contabilidad del SGR, acredita la subcuenta 292580-Regalías recaudadas (Db) y debita las subcuentas que identifiquen el concepto distribuido, de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS” (subrayado fuera del texto).

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En el contexto de los nuevos marcos normativos, el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su numeral 8. DISTRIBUCIÓN A TRAVÉS DE LOS FONDOS Y 0,5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE, indica de forma general el tratamiento contable a realizar cuando se destinen recursos a los distintos fondos sobre los cuales se distribuyen los ingresos del Sistema General de Regalías (SGR).

Al respecto, se resalta: “con la instrucción de abono en cuenta, los recursos de los distintos fondos distribuidos a las entidades territoriales (excepto los distribuidos al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas), así como el 0,5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Rio Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal de Dique, se registrarán debitando la subcuenta

que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIA POR PAGAR” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

• 1. Marco Normativo Régimen de Contabilidad Pública precedente

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el procedimiento contable que aplica para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” se encuentra establecido de forma general en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías perteneciente al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expedido mediante Resolución 356 de 2007 de la CGN, en sus numerales 6. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y 7. RECONOCIMIENTO DE LAS ASIGNACIONES.

Ahora bien, con respecto a las subcuentas necesarias para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías que se asignan para la paz, me permito informarle que, atendiendo su solicitud, la CGN expidió la Resolución 573 de 2017, por la cual se crean, en el Catálogo General de Cuentas, expedido mediante la Resolución 356 de 2007, las subcuentas 292511-Asignación para la paz de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS, 441310-Asignación para la paz de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y 541310-Asignación para la paz de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Por su parte, en el contexto de los nuevos marcos normativos, se concluye que el procedimiento contable que aplica para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” se encuentra establecido de forma general en el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su numeral 8. DISTRIBUCIÓN A TRAVÉS DE LOS FONDOS Y 0,5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE.

- Cabe aclarar que, atendiendo la consulta radicada en la CGN con el N° 20175500010662 del 3 de marzo de 2017, en la siguiente actualización del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, emitido mediante la Resolución 620 de 2016, el cual tendrá aplicación a partir del 1º de enero de 2018, se espera habilitar las subcuentas respectivas para el registro del gasto y del ingreso por transferencias al

Fondo de Desarrollo Regional, en las cuentas 5413 y 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, respectivamente.

Adicionalmente, me permito informarle que, atendiendo su solicitud, se espera habilitar de modo similar en la referida actualización del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, las subcuentas respectivas para el registro del gasto y del ingreso por concepto de asignación para la paz, en las cuentas 5413 y 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, respectivamente.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000030991 del 15-06-2017
 20172000035841 del 05-07-2017
 20172000066051 del 19-10-2017
 20172000106951 del 04-12-2017
 20172000108031 del 14-12-2017
 20172000109081 del 18-12-2017

1.32. GASTOS PÚBLICO SOCIAL

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000004991 del 17-02-2017
 20172000022911 del 05-04-2017
 20172000024701 del 27-04-2017
 20172000031121 del 16-06-2017
 20172000036181 del 06-07-2017
 20172000060181 del 20-09-2017
 20172000066801 del 25-10-2017
 20172000075111 del 09-11-2017
 20172000108031 del 14-12-2017
 20172000108391 del 15-12-2017

1.33. OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

CONCEPTO No. 20172000024701 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Operaciones Interinstitucionales Transferencias Gasto público social Cargos diferidos-Transferencias condicionadas
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos de la Nación, para el plan de inversiones de infraestructura para la prestación de servicios públicos en el Municipio de Cali

Doctor

FRANCISCO MEJÍA YEPES

Jefe de Oficina

Contaduría General del Municipio de Cali

Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-001606-2 del 23 de Marzo de 2017, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones derivadas del convenio interadministrativo No. 153 de 2016, celebrado entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, el Municipio de Cali y las Empresas Municipales de Cali- EMCALI, en donde la Nación a través del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio atenderá el “Apoyo Financiero al Plan de Inversiones en infraestructura para fortalecer la prestación de los Servicios de Acueducto y Alcantarillado en el Municipio de Santiago de Cali”

Con base en la cláusula séptima del mencionado convenio, se estableció que los recursos aportados por la Nación serán administrados a través de un contrato de encargo fiduciario, en donde el fideicomitente será EMCALI E.I.C.E. E.S.P. De otra parte, los recursos se invierten en bienes de propiedad de EMCALI, como es la PTAR Cañaveralejo, además los recursos entregados en fiducia son controlados totalmente por esta Empresa.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos, advirtiéndose que no la entidad no allegó copia del convenio respectivo:

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, contenida en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública precedente, señala:

“260. Noción. Las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental comprenden los ingresos, gastos y costos en que incurre la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal y reflejan el resultado de la gestión, en cumplimiento de las actividades ordinarias realizadas durante el periodo contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias.

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.

270. Las operaciones interinstitucionales están conformadas por los fondos recibidos, las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo. Los fondos se reconocen por el valor recibido y las operaciones de enlace y sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genera. (...)

288. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, para señalar el procedimiento contable relacionado con el reconocimiento de las operaciones derivadas del convenio interadministrativo suscrito entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y territorio, el Municipio de Santiago de Cali y las Empresas Municipales de Cali – EMCALI, nos permitimos indicar el procedimiento a aplicar por cada una de las entidades que hacen parte del convenio, bajo el contexto por usted planteado:

1. Giro de los recursos por la DGCPTN, por cuenta del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio.

Con el giro de los recursos la DGCPTN debitará la subcuenta 570510-Inversiones de la cuenta 5705-Fondos entregados con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106- Cuenta única Nacional.

2. Reconocimiento en el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio

Como la entrega de los recursos que la Nación aporta al proyecto se realiza a nombre del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, ésta entidad causará la respectiva transferencia a pagar debitando la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. En tal caso, el Ministerio informará en operaciones recíprocas un gasto con el Municipio de Santiago de Cali, en razón a que los recursos serán utilizados en el mejoramiento de la prestación de los servicios públicos del Municipio.

Simultáneamente, cuando la DGCPTN gire los recursos a la fiduciaria, el Ministerio debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470510-Inversiones de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, que constituye una operación recíproca a informar con la DGCPTN.

3. Reconocimiento en el Municipio de Santiago de Cali

Según lo anteriormente anotado, con el acto administrativo que determina la transferencia de la Nación para “Apoyo Financiero al Plan de Inversiones en Infraestructura para fortalecer la prestación de los Servicios de Acueducto y Alcantarillado en el Municipio de Santiago de Cali”, el Municipio de Cali causará el ingreso respectivo, para lo cual debitará la subcuenta 141313-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ingreso que será informado como una operación recíproca con Minvivienda.

Ahora bien, debido a que los recursos serán utilizados para el desarrollo de la infraestructura requerida en la prestación de servicios de Acueducto y alcantarillado del Municipio, y la administración y control lo ejerce EMCALI, el Municipio debe reconocer contablemente la transferencia de los recursos a EMCALI, según se presente alguna de estas dos circunstancias:

a) Transferencia sin condición alguna. El Municipio, reconocerá un gasto por transferencia debitando la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR

b) Transferencia condicionada. El Municipio reconocerá un activo, debitando la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS con crédito a la subcuenta la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro que se efectúa a la Fiduciaria, el Municipio debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 141313-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

4. Causación y recibo de los recursos por EMCALI

Según lo expresa el Municipio de Cali, EMCALI actúa como fideicomitente y tiene el total control de los recursos, por lo que al recibir la fiduciaria los recursos, la Empresa reconocerá el derecho y el ingreso por la subvención, según corresponda a alguna de las siguientes circunstancias:

a) Transferencia sin condición alguna. EMCALI reconocerá un derecho mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno, de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

b) Transferencia condicionada. EMCALI reconocerá una derecho mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

Con el giro a la Fiduciaria, EMCALI registrará un débito a la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Para el caso de las transferencias condicionadas, se registrará la respectiva causación, debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno, de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

CONCEPTO No. 20172000029631 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Operaciones interinstitucionales

SUBTEMAS

Reintegros a la tesorería centralizada

Doctora

ALEJANDRA LUNA JIMÉNEZ

Contabilidad

Dirección Nacional de Inteligencia

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002319-2 del 10 de Mayo de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los reintegros cuando los recursos han sido recibidos en el mismo período contable o en períodos anteriores.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, adoptado mediante la Resolución 015 de 2017 señala respecto de los Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada, en el numeral 1.1.2. **Reintegros**. Los reintegros corresponden a los recursos restituidos a la tesorería centralizada por parte de la entidad contable pública o de un beneficiario final, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos.(...)

1.1.2.1. Reintegro de recursos recibidos en el periodo contable. El valor de los reintegros efectuados por las entidades contables públicas a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en el periodo contable, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En las entidades contables públicas donde la tesorería centralizada paga directamente a los beneficiarios finales, estas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y acreditarán la subcuenta 147090-Otros deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, efectuando la reclasificación de la subcuenta afectada con el recaudo.

1.1.2.1. Reintegro de recursos recibidos en periodos contables anteriores

El valor de los reintegros efectuados por las entidades contables públicas a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en periodos contables anteriores, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En las entidades contables públicas donde la tesorería centralizada paga directamente a los beneficiarios finales, estas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditarán la subcuenta 147090-Otros deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, según lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento de la restitución de recursos por una entidad a la tesorería centralizada, si los recursos fueron recibidos en el periodo contable, se registrará con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando los recursos fueron recibidos en períodos anteriores, el valor de los reintegros efectuados por las entidades contables públicas a la tesorería centralizada se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000331 del 05-01-2017

20172000000411 del 06-01-2017

20172000022641 del 05-04-2017

20172000033861 del 23-06-2017

20172000058271 del 15-09-2017

20172000061301 del 22-09-2017

1.34. OTROS GASTOS

CONCEPTO No. 20172000064591 DEL 13-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento como ajuste a ejercicios anteriores por la aplicación de recursos entregados en administración

Doctor
 ARIEL VEGA ORDOÑEZ
 Coordinador Grupo Contabilidad
 Instituto Nacional de Vías- INVIAS
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500040402 del 8 de septiembre de 2017 en la cual formula la siguiente consulta:

“(...) cordialmente me permito plantear la siguiente situación y solicitar concepto sobre el tratamiento que se debe seguir:

Históricamente en el Instituto Nacional de Vías se efectúa convenios interadministrativos con entidades territoriales, registrándolos como recursos entregados en administración en la cuenta 1424, en el momento de la legalización de éstos recursos que normalmente se hace en vigencias posteriores a la delegación de los mismos, se registra en la cuenta 5815- Ajustes del Ejercicio Anteriores, atentamente se solicita concepto si éste procedimiento se ajusta a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.”

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los

recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

SE ACREDITA CON: 1. El valor de los recursos reintegrados. 2. El valor de los gastos generados. 3. El valor de los activos adquiridos. (...) (Subrayados fuera de texto)

5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, cuando la entidad entrega recursos en administración para la ejecución de convenios interadministrativos, debe reconocer un débito en la subcuenta 142402 -En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se ejecuten los proyectos y el ejecutor haga entregas parciales o finales de las obras, se registra un débito en las subcuentas y cuentas específicas de la clase 5-GASTO, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso y se disminuye los recursos entregados en administración en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Los anteriores registros se deben efectuar en momento y el periodo en que se ejecuten los recursos, de conformidad con los principios

de registro y devengo o causación y período contable con independencia de que la entrega se haya efectuado en vigencias anteriores.

Ahora, si por la aplicación de los recursos se debe registrar un gasto y por alguna circunstancia se omitió el registro de legalización en la vigencia en que se ejecutaron los recursos, se incurrió en un error aritmético, o se incumplió en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos, el registro contable para la legalización corresponde a un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Este procedimiento solo es viable cuando existan circunstancias que justifiquen su aplicación, más no como un procedimiento de carácter ordinario, so pena de incumplir con los principios de devengo o causación, registro y período contable.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000004861 del 17-02-2017
20172000010061 del 01-03-2017
20172000015451 del 09-03-2017
20172000018911 del 23-03-2017
20172000020601 del 28-03-2017
20172000030801 del 14-06-2017
20172000036181 del 06-07-2017
20172000036391 del 07-07-2017
20172000043321 del 26-07-2017
20172000043871 del 02-08-2017
20172000062471 del 26-09-2017
20172000063081 del 29-09-2017
20172000064051 del 10-10-2017
20172000089891 del 10-11-2017
20172000109061 del 18-12-2017
20172000109901 del 19-12-2017

1.35. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.36. COSTO DE VENTA DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.37. COSTO DE VENTA DE SERVICIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.38. COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.39. COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES**CONCEPTO No. 20172000022321 DEL 04-04-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Costo de producción de bienes
	SUBTEMAS	Sistema de costos como herramienta complementaria a la contabilidad

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Costo de ventas - Bienes
	SUBTEMAS	Sistema de costos como herramienta complementaria a la contabilidad

Doctora

GLORIA ESPERANZA ACEVEDO

Jefe de Control Interno

Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial - UAERMV

Ciudad: Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000612-2, del 14 de febrero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1346

“La entidad debería tener un sistema de costos y este a su vez se debería ver reflejado en los estados contables (Grupo 15 – Inventarios), tanto en el actual marco contable, como en el Nuevo Marco Normativo Contable, toda vez que parte de su Misionalidad es producir mezclas asfálticas para atender situaciones imprevistas en la malla vial local y brindar apoyo interinstitucional para garantizar una mejor movilidad en beneficio de la sociedad”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Los principios de contabilidad pública contemplados en el Régimen de Contabilidad Pública- RCP constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para generar la información contable de los cuales es pertinente mencionar:

“122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública”.

Así mismo, el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en la Norma Técnica relativa a los Costos de Producción, señala:

“295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos. (...)

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia. (...)

306. En notas a los estados, informes y reportes contables se debe revelar el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos". (Subrayado fuera del texto)
Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio. (...)

9.2.2. Costos de transformación

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1 Producción de bienes

El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las Normas de Propiedades, Planta y Equipo, y Activos Intangibles, según corresponda. (...)

La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios.

No se incluirán en los costos de transformación, y por ende se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de disposición". *(Subrayado fuera del texto)*

CONCLUSIONES

Si bien la CGN no ha emitido normatividad particular sobre sistemas de costos, como tampoco ha exigido una metodología específica, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente como en el Nuevo Marco Normativo se establece que cuando la entidad produce bienes deberá reconocer costos de producción o transformación, los cuales corresponden a erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción del bien, con independencia de que sean destinados para comercializarse en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

La preparación de la información financiera deberá atenderse de acuerdo a los principios o criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad, por tanto, esta deberá implementar

el sistema de costeo necesario y definir las metodologías para calcular los costos y clasificar las erogaciones realizadas en las diferentes etapas de producción de mezclas asfálticas, en cualquiera de los dos Marcos Normativos consultados.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017

20172000043851 del 02-08-2017

20172000110651 del 21-12-2017

1.40. COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS

CONCEPTO No. 20172000016031 DEL 10-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento costos de producción de los servicios de carácter individualizable suministrados por el SENA. Tratamiento contable para los bienes producidos, consumidos o comercializados como resultado de actividades de formación

Doctor
JUAN CARLOS POTE CIFUENTES
Contador General SENA
Coordinador Grupo de Contabilidad
Servicio Nacional de Aprendizaje SENA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 22 de diciembre de 2016, radicada en esta entidad con el N° 20165500081722, donde consulta sobre los siguientes asuntos:

1. ¿El SENA se encuentra obligado a llevar un sistema de costos?

2. De encontrarse obligado a llevar un sistema de costos, ¿Deberían registrarse contablemente el resultado de un Sistema de Costeo desarrollado para propósitos internos?
3. De estar obligado a registrar contablemente el resultado de costos obtenidos de ese Sistema, ¿cuál sería el tratamiento contable?
4. ¿Es necesario costear los bienes producidos para el uso o consumo interno?, y de ser necesario, ¿Cuál sería el registro contable de este tipo de bienes?
5. Con relación a la interacción con el SMF, ¿Cuál sería la Tabla T-CON prevista en SIIF, que debería utilizar el SENA para reconocer los datos suministrados por el Sistema de costos?
6. ¿Qué tipo de revelaciones relacionadas con el Sistema de Costos deben incluirse en las notas a los estados financieros?

Lo anterior, por cuanto la Contraloría General de la República, en el informe de Auditoría reporta como hallazgo el hecho de no encontrar la estructuración e informe de costos, ni la metodología aplicada, ni las bases de distribución de los costos indirectos; también señaló que no se revelan en las notas a los estados financieros las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que surgen del desarrollo de su función misional y que, por último, que el sistema de costeo basado en las actividades no se ve reflejado en la contabilidad.

CONSIDERACIONES

Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para generar la información contable de los cuales es pertinente mencionar:

“122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

Así mismo, el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en la Norma Técnica relativa a los Costos de Producción, señala:

“295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos. (...)

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia. (...)

300. El costo de los bienes producidos para la venta o el suministro gratuito a la comunidad, debe trasladarse al inventario de productos terminados en la medida en que se obtenga el producto concluido, previa la distribución de los costos indirectos. Lo anterior, teniendo en cuenta que la producción y el intercambio de bienes son actividades que se presentan en forma separada. Tratándose de la fabricación de bienes para el uso o consumo interno, el costo del producto, una vez terminada la producción, debe trasladarse a las propiedades, planta y equipo o cargos diferidos, atendiendo las características establecidas en las normas técnicas respectivas. (...)

302. En el caso de servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de

la recuperación de los costos o del valor de mercado. Si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto en la proporción a los servicios suministrados en tales condiciones.

303. El traslado del costo de producción de los servicios al costo de ventas o al gasto, debe efectuarse previa distribución de los costos indirectos, como mínimo al finalizar el mes. (...)

305. La entidad contable pública debe establecer centros de costos que satisfagan sus necesidades de información y control particulares, considerando la homogeneidad de las operaciones realizadas, la posibilidad de atribuir de manera clara e independiente recursos físicos, tecnológicos y humanos, y la viabilidad de asignar responsabilidades en los procesos de decisión y de resultados.

306. En notas a los estados, informes y reportes contables se debe revelar el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos”. (Subrayados fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 106, se señala lo siguiente:

“106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública”. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, la Resolución N° 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”, en el Artículo 2º establece que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público “debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de

Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en el Anexo a la Resolución antes citada, el punto 3, que hace referencia a los procedimientos de control interno contable, en el numeral 3.2 del mismo, señala:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos: (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Respuesta al interrogante 1

Obligación llevar un sistema de costos por parte del SENA:

La CGN no ha emitido normatividad particular que obligue a una entidad contable pública a disponer de un sistema de costos con propósitos de gestión administrativa que se haya diseñado para obtener información interna, como tampoco ha exigido la aplicación de una metodología específica al respecto. En la Norma técnica relativa a los costos de

producción se dispone que cuando la entidad suministra un servicio a un individuo de manera particular, debe reconocer los costos de producción asociados al proceso, constituidos por las erogaciones y cargos directamente relacionados con la prestación de este servicio, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita.

En atención a lo señalado en el párrafo 298 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, para la acumulación de costos se requiere la adopción de un modelo específico en el SENA que se ajuste a la naturaleza del proceso de prestación de servicios de carácter individualizable, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando técnicas reconocidas como: costeo directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública.

Respuesta a los interrogantes 2

Contabilización de los datos que arroja un sistema de costeo para propósitos meramente administrativos o de gestión:

Las metodologías para reconocer y calcular los costos son herramientas complementarias a la contabilidad regulada por la Contaduría General de la Nación a través del Régimen de Contabilidad Pública precedente. Tales metodologías no necesariamente son aplicativos de información sino instrumentos mediante los cuales se definen criterios o políticas frente al cálculo del costo originado en la prestación de servicios o para el suministro de bienes.

Si la entidad ha desarrollado un sistema de costeo para propósitos de información y gestión interno, es decir, un sistema de contabilidad administrativa, solo es posible utilizar los datos que este arroje para efectuar el reconocimiento de los costos de producción en el sistema de información contable si el modelo atiende lo exigido por la CGN en el Régimen de Contabilidad Pública.

Cuando el citado Sistema se adopta para costear programas generales mediante los que no se prestan servicios específicos a un individuo en particular, sino que se beneficia a la población de manera general, por ejemplo, cuando se trata del apoyo a la generación de empleo, emprendimiento y atención a programas sociales, entre otros, los datos que el sistema arroja en relación con ese tipo de casos no deben reconocerse en el sistema de contabilidad financiera.

Dependiendo del modelo de costeo interno, es normal que los datos difieran de aquellos que resultan de la acumulación de costos en el sistema de información contable, lo cual se

explica si se adoptan, por ejemplo, criterios de acumulación global en los que se incluye la distribución de gastos administrativos y comercialización como parte del costo, por tanto no procedería el registro de costos por servicios de carácter individualizable con base en el dato obtenido.

Respuesta a los interrogantes 3

Tratamiento contable para reconocer los costos por la prestación de servicios educativos que se entregan a título gratuito:

En atención de lo previsto en el Régimen de Contabilidad Pública RCP, el SENA debe acumular las erogaciones correspondientes a la prestación del servicio de educación (servicio individualizable) en las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 72–SERVICIOS EDUCATIVOS, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, vendidos a precios económicamente no significativos o a precios de mercado.

Posteriormente, para el reconocimiento de la gratuidad de la educación, el SENA debe proceder al traslado de los costos de producción acumulados, mediante el débito en las respectivas cuentas y subcuentas del grupo 55-GASTO PUBLICO SOCIAL, acreditando la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de la cuenta que corresponda del grupo 72-EDUCACIÓN, en la proporción de los servicios suministrados, siempre y cuando el servicio prestado sea proporcionado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo.

Respuesta al interrogante 4

Procedimiento contable para el reconocimiento de bienes producidos en desarrollo de procesos de formación para el trabajo que adelanta el SENA

Tratándose de la fabricación de bienes en desarrollo de procesos de formación para el trabajo que adelanta el SENA para el uso, consumo interno o para su comercialización, una vez terminado el proceso de transformación, el costo del producto debe trasladarse a los inventarios, las propiedades, planta y equipo o a cargos diferidos, según el caso y con independencia del volumen obtenido, siempre que los bienes producidos cumplan las condiciones previstas para su reconocimiento en atención a los principios y reglas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

Al respecto, es importante tener en cuenta lo señalado por la CGN en el numeral 3.2. del Anexo a la Resolución N° 357 de 2008, por cuanto el SENA debe adoptar las políticas contables y los manuales que considere necesarios, por ejemplo, para establecer mecanismos requeridos para costear ese tipo de productos, para determinar los criterios

para el reconocimiento de los bienes producidos como activos o como gastos e identificar centros de costos que satisfagan sus necesidades de información y control particulares, entre otros asuntos.

Respuesta al interrogante 5

Con relación a la interacción con el Sistema SMF y la T-CON SIIF que debe utilizar el SENA para reconocer los resultados del Sistema de costos de gestión adoptado por el SENA para propósitos internos:

El Régimen de Contabilidad Pública precedente no exige registro alguno con base en datos que arroje un sistema de costos desarrollado para propósitos meramente administrativos o de gestión. El citado Régimen señala el tratamiento específico para reconocer, clasificar y reclasificar los costos de producción acumulados en el periodo contable según la naturaleza económica de las erogaciones.

Respuesta al interrogante 6

Notas a los estados financieros relacionadas con el Sistema de Costo:

Frente a la prestación de servicios de carácter individualizable, al SENA le corresponde revelar en las notas a los estados contables, entre otros aspectos, el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y los criterios mediante los cuales se distribuyen los costos indirectos.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000061261 del 22-09-2017
20172000103211 del 15-11-2017

1.41. COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.42. COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.43. COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.44. COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.45. COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.46. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DERECHOS CONTINGENTES**CONCEPTO No. 20172000108131 DEL 14-12-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras
	SUBTEMAS	Subcuenta para registro ingresos tributarios y no tributarios contingentes

Doctor
 LUIS EDUARDO HERNANDEZ SANTAMARIA
 Profesional Universitario con funciones de Contador
 Municipio de Yumbo
 Yumbo -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500049962 del 9 de noviembre de 2017 en la cual manifiesta que cuando los ingresos tributarios y no tributarios tienen liquidaciones oficiales y/o actos administrativos que no se encuentren en firme, los contabilizan en cuentas de orden deudoras en la subcuenta 819090 otros derechos contingentes.

Al respecto, señala: "...teniendo en cuenta que el saldo de las subcuentas "Otros" no pueden superar el 5% del total de la cuenta contable de la cual forman parte, solicita se le informe a qué cuentas de "Orden de Derechos Contingentes" se deben registrar estos

valores para no incumplir con la normatividad del 5% o cual es el procedimiento contable para el registro de este caso.”

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, estipula: (...)

“11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS”

Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas ‘Otros’, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

A falta de un concepto específico en el Catalogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas “Otros”. (...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que: “Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)”

CONCLUSIONES

Conforme a las consideraciones indicadas, particularmente al numeral 11 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, y dado que no existe un código contable específico para el registro

de los ingresos tributarios y no tributarios cuyas liquidaciones oficiales y/o actos administrativos no se encuentren en firme, se deben reconocer en la subcuenta 819090-Otros Derechos Contingentes de la cuenta 8190-Derechos Contingentes. En caso que el saldo de esta subcuenta supere el 5% del total de la cuenta, la entidad debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se puede implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva.

Como consecuencia de ello, el saldo de esta subcuenta permanecerá allí registrado hasta tanto las liquidaciones y/o actos administrativos queden en firmen y se pueda reconocer los derechos e ingresos correspondientes, y por tanto no hay lugar a registrar estos conceptos en otras cuentas orden de Derechos Contingentes.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000151 del 05-01-2017

20172000055541 del 01-09-2017

20172000063531 del 04-10-2017

20172000066861 del 26-10-2017

20172000075721 del 09-11-2017

20172000105981 del 24-11-2017

20172000106751 del 01-12-2017

1.47. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.48. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

CONCEPTO No. 20172000000241 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas de Orden Deudoras - Deudoras de Control Asuntos no Contemplados en una Clasificación Específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para descargar de la contabilidad un

embargo bancario y Asesoría ambiental

Doctora
YELITZA MARÍA GARCÍA SANDOVAL
Contador General
Área Metropolitana de Bucaramanga
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500067212, el día 07 de octubre de 2016, en la cual consulta:

“...El Área Metropolitana de Bucaramanga mediante acción Judicial fue embargada una de sus cuenta corrientes por la suma de \$2.000.000=, dineros que fueron descontados y trasladados al juzgado como prenda de garantía por un proceso judicial en curso el día 11 de septiembre de 2013. Durante 3 años se indago por la liberación de esos recursos y el día 25 de Septiembre de 2016 luego de una solicitud al Juzgado encargado se recibió respuesta que dichos recursos fueron amortizados por el costo de gastos judiciales los cuales se acreditaron desde el 2015. En ese orden de ideas requerimos solicitar su concepto del procedimiento a seguir para poder contablemente y presupuestalmente afectar el respectivo pago y bajar dichas partida de los estados financieros de la entidad. De la misma manera se requiere asesoría sobre la contabilidad ambiental, lo cual es necesario para nuestra entidad. Nos pueden indicar dónde y cómo podemos obtener capacitación sobre ese tema...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría general de la Nación, entre otras: “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Título I, Capítulo V, que hace referencia al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, señala lo siguiente:

“(...) Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad contable pública en contra de un tercero deben reconocerse en las subcuentas que identifican su origen en civiles, penales, administrativas, fiscales y otras. Cuando se admitan las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales se registran como un derecho potencial, (...) (Subrayado fuera de texto)

6. RECONOCIMIENTO DE EMBARGOS

Si en desarrollo de los procesos judiciales se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad contable pública o a las cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional- DGCPTN, originada en procesos ejecutivos contra una entidad, que sea una sección del Presupuesto General de la Nación, deben reconocerse los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: Reconocimiento del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial. (...) (Subrayados fuera del texto)

7. APERTURA DEL TÍTULO JUDICIAL

Una vez se han embargado los recursos se constituye con ese dinero el título judicial, el cual representa una garantía para el pago de las pretensiones económicas del demandante. En consecuencia, se cancelan las cuentas de orden registradas en el reconocimiento del embargo, para lo cual la entidad contable pública o la DGCPTN, según corresponda, debita la subcuenta 891590- Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acredita la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada, se registra un débito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA, con crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

8. PAGO DE LA SENTENCIA CON EL TÍTULO JUDICIAL.

Si el valor de la liquidación final del crédito judicialmente reconocido determinado en sentencia condenatoria se cancela con el título judicial constituido, puede presentarse que el valor del título sea igual, menor o mayor que la liquidación definitiva:

a) Cuando el valor de la sentencia es igual al valor del título judicial, se registra un débito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, con crédito

a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

b) Cuando el valor de la sentencia es mayor al valor del título judicial se cancela el pasivo debitando la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y la diferencia se gira, para lo cual se acredita la subcuenta 111005- Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

c) Si el valor de la sentencia es menor al valor del título judicial se registra un débito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, quedando un saldo en esta última cuenta, que se cancelará cuando se reciba el efectivo. Para el efecto se registra un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito en la subcuenta 142503-

Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. (...)

10. REVELACIÓN EN NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES.

Debe revelarse en notas a los estados contables lo siguiente:

- El valor pagado por sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales, incluyendo los intereses y costas del proceso.
- El valor registrado como gasto por sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales.
- La metodología aplicada para el registro del pasivo estimado.
- El estado de los procesos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye:

En principio es necesario aclarar que la Contaduría General de la Nación (CGN) no tiene la competencia para pronunciarse sobre aspectos presupuestales, razón por la cual se aborda a continuación únicamente lo relacionado con los aspectos contables.

Con respecto al procedimiento contable para afectar el respectivo pago de la suma embargada por el juzgado, bajo la presunción de una correcta aplicación del

procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, que expresa que se debe reconocer los efectos de las medidas cautelares en todas sus fases. Con la determinación de la autoridad judicial, deberá cancelarse el título según el valor final, para lo cual, registrará los ajustes que sean procedentes, conforme lo señala el procedimiento:

-Pago de la sentencia con el título judicial.

Cuando el valor de la sentencia es igual al valor del título judicial, se registra un débito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, con crédito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Cuando el valor de la sentencia es mayor al valor del título judicial se cancela el pasivo debitando la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y la diferencia se gira, para lo cual se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si el valor de la sentencia es menor al valor del título judicial se registra un débito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, quedando un saldo en esta última cuenta, que se cancelará cuando se reciba el efectivo. Para el efecto se registra un débito en la subcuenta 110502- Caja menor, de la cuenta 1105- CAJA, con crédito en la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Ahora bien, si con los dineros embargados se cubrieron causados en un período anterior que no fueron reconocidos oportunamente, éstos deben registrarse en el período actual en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815 AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito en la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Sobre el tema de asesoría y capacitación para la Contabilidad Ambiental, la CGN expidió la Norma Técnica relativa a los Recursos naturales no renovables contenida en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública.

Dicha norma técnica es desarrollada en el capítulo IV del Manual de procedimientos denominado “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos naturales no renovables y de las inversiones y gastos relacionados con estos recursos” el

cual puede ser consultado en nuestra Página Web www.contaduria.gov.co, al interior de la pestaña RCP. Si estudiada la norma persisten dificultades, procede la solicitud de una mesa de trabajo, previa formulación de las preguntas que pueden remitir a través de la cuenta de correo electrónico obarrios@contaduria.gov.co, para determinar la fecha y atender sus inquietudes.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000075721 del 09-11 -2017

1.49. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (CR)

CONCEPTO No. 20172000034791 DE 28-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas de orden Deudores
	SUBTEMA	Procedimiento contable para reconocer derechos a favor de la Contraloría General de la República (CGR) cuando se le reconoce como víctima en procesos judiciales que cursan en contra de terceros por delitos contra la administración pública.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas de orden Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Procedimiento contable para reconocer derechos a favor de la Contraloría General de la República (CGR) cuando se le reconoce como víctima en procesos judiciales que cursan en contra de terceros por delitos contra la administración pública.

Doctor
FERNANDO YASNO BERMEO
Coordinador de Gestión Contable (E)
Contraloría General de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500029052 de fecha 20 de junio de 2017, donde informa que la Contraloría General de la República (CGR) fue reconocida como víctima en procesos judiciales que cursan en contra de terceros por delitos contra la administración pública (ejemplo, caso ODEBRECHT) y que como resultado de ello espera recibir activos por la reparación integral del daño patrimonial causado, por lo que solicita se le informe cuál es el procedimiento contable para reconocer tal situación en aplicación tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente como del nuevo Marco normativo contable expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015.

CONSIDERACIONES

1. Respecto del Régimen de Contabilidad Pública Precedente

En relación con los derechos contingentes a favor de la CGR se debe tener en cuenta lo señalado en el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias” dispuesto por la CGN en el Título II, Capítulo V, del Manual de procedimientos que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente, que en el numeral 2, respecto del reconocimiento de derechos contingentes, establece lo siguiente:

“(…) Cuando se admitan las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales se registran como un derecho potencial, con un débito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Con la sentencia definitiva a favor de la entidad contable pública se reconoce el derecho cierto, con un débito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. (...)”

Una vez se hayan recibido los recursos para cancelar los derechos litigiosos, laudos arbitrales o conciliaciones extrajudiciales, la entidad contable pública debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS ó 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, si la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, es quien recauda, y acredita la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.” (Subrayados fuera de texto)

2. Respecto del nuevo Marco normativo contable aplicable a las entidades de gobierno

Con relación al tema consultado la CGR debe tener en cuenta lo señalado por la CGN en el Marco conceptual dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, que en el numeral 5 señala el principio de esencia sobre la forma como una de las macro-reglas que orientan el proceso contable, indicando que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1, al definir los Activos, señala que éstos “son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, el citado numeral dispone que “Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.”

Con respecto a si es necesaria o no la titularidad como requisito previo para reconocer un activo, el Marco conceptual indica que “En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, preparación y revelación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, que se disponen como un anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo III, numeral 1.1, que hace referencia a los Activos contingentes señala que “Un activo contingente es un activo de naturaleza posible

surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. En relación con el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Cuando una entidad se hace parte en un proceso judicial del cual pueden surgir derechos a su favor, una vez se admitan las demandas y si éstos pueden medir de manera fiable, le corresponde reconocerlos mediante un débito en las subcuentas que identifican su origen, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Con la sentencia definitiva a favor de CGR se debe reconocer el derecho cierto mediante un débito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Ahora bien, cuando se reciban los recursos o bienes para cancelar los derechos reconocidos previamente como resultado de la decisión judicial, la entidad contable pública debitará la subcuenta que corresponda a la naturaleza económica de los recursos o bienes recibidos y acreditará la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

2. En relación con Marco normativo contable que deben atender las Entidades de Gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015

Una vez se reconozca a la CGR como víctima en procesos judiciales que cursen en contra de terceros por delitos contra la administración pública, de los cuales se espere recibir activos a cuenta de la reparación integral por el daño patrimonial causado, si es posible efectuar una medición de los activos contingentes, se registrará el derecho potencial en las subcuentas que identifican su origen, una vez se admiten las demandas. Para tal efecto

debitará las subcuentas que correspondan de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Con la sentencia definitiva en la que se reconozca a la CGR como víctima y esta entidad tenga el control sobre el derecho otorgado, se reconocerá tal hecho mediante un débito a la subcuenta 138421 Indemnizaciones de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 480828-Indemnizaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Al recibir los recursos o bienes para cancelar los derechos reconocidos previamente como resultado de la decisión judicial, la entidad contable pública debitará la subcuenta que corresponda a la naturaleza económica de los recursos o bienes recibidos y acreditará la subcuenta 138421 Indemnizaciones de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017
 20172000031061 del 16-06-2017
 20172000106951 del 04-12-2017

1.50. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000015921 del 09-03-2017
 20172000115481 del 28-12 -2017
 20172000106451 del 30-11 -2017

1.51. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.52. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL**CONCEPTO No. 20172000022691 DEL 05-04-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas de orden acreedoras-Acreedoras de control
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la cartera de FONAM por parte del ANLA a 31 de diciembre de 2016

Doctor

NICOLÁS BUENAVENTURA PATIÑO

Coordinador Grupo de Finanzas y Presupuesto

Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000252-2, del 25 de enero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“De manera comedida, se solicita concepto en relación al registro contable a realizar en las entidades Autoridad Nacional de Licencias Ambientales ANLA, con ocasión de la delegación realizadas a través del acuerdo 0036 del 28 de diciembre de 2016, que establece:

“...ARTICULO PRIMERO: Delegar en la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales ANLA, la administración integral de la subunidad FONAM-ANLA con código 32-04-01-200 de acuerdo al Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF), para lo cual deberá administrar y ejecutar los gastos, ingresos, y recaudos y demás operaciones a que haya lugar, en atención a la competencia legal, en especial, la otorgada en la Ley 1753 de 2015, el Decreto 3573 de 2011 y demás normas que lo regulen.

ARTICULO SEGUNDO: La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales ANLA, será responsable de remitir los informes que requiera la administración del Fondo Nacional Ambiental— FONAM y demás entidades que lo soliciten, con respecto de la subcuenta de que trata el artículo 246 de la Ley 1753 de 2015...”

De la designación anterior, ANLA tiene a su cargo la administración de los ingresos y cartera de la subcuenta 2, de que trata el artículo 246 de la ley 1753 de 2015:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1370

“...2. Subcuenta para el manejo separado de los recursos presupuestales que se asignen a la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA), constituida por los recursos provenientes del pago de los servicios de evaluación y seguimiento a las licencias, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental de competencia de la ANLA, los recursos recaudados por concepto de los permisos de importación y exportación de especies de fauna y flora silvestres No Cites, la aplicación de multas y demás sanciones económicas impuestas por esta autoridad. La ordenación del gasto de esta subcuenta estará en cabeza del Director de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales...”

Operativamente se ha clasificado la cartera a efectos de seguimiento y reporte en las siguientes tres categorías:

1. Autos de cobro por procesos de seguimiento a Licencias y Trámites Ambientales, son actos administrativos equivalentes a las facturas. Los autos de cobro pendientes de pago a 31 de Diciembre de 2016 Constituyen la cartera corriente.
2. Acto administrativo de Resolución Multas Pecuniarias, cumplidos los términos legales sin recepción de pago constituyen cartera por multas.
3. Cobros coactivos están (SIC) constituidos por todos aquellos Autos de Cobro y Resoluciones por Multas Pecuniarias cuyo proceso de recaudo se ha agotado y se transfieren a la Oficina Asesora Jurídica para realizar el respectivo cobro Coactivo:

Estos actos administrativos están catalogados en dos tiempos así:

- a. Los recibidos del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible del año 2003 al 2011 (creación de ANLA Decreto 3573 de 2011).
- b. Los generados desde el 2011 a fecha de cierre 31 de diciembre de 2016.

Por lo anterior, dada la naturaleza de las operaciones y recursos del FONAM - ANLA, y considerando lo conceptuado por la CGN radicado 20162300038201 del 9 de diciembre de 2016, conclusiones página 7, párrafo 3... “Para el caso de los ingresos, tomando como contexto los Decretos Nº 4317 de 2004, por el cual se reglamenta el Fondo Nacional Ambiental FONAM, y 3573 de 2011, por el cual se crea la Autoridad Nacional de Licencias Ambiental, por un lado, los ingresos que surgen de los servicios de evaluación y seguimiento de licencias y demás instrumentos de control y manejo ambiental, constituyen rentas para FONAM, y por lo mismo esta última entidad deberá registrados...”

Teniendo en cuenta que dichos ingresos pese a ser recaudados por FONAM tienen destinación específica, ya que los mismos son asignados a la ANLA para el cubrimiento de los gastos derivados del cumplimiento de su cometido estatal. Es de aclarar que estos registros serían provisionales ya que las entidades se encuentran adelantando acciones para la modificación de registro tanto para sus ingresos como para sus gastos en las dos entidades.

Los registros contables que se están realizando en ANLA, y que son reportados mensualmente a FONAM, para lo pertinente, corresponden a:

CODIGO CONTABLE	NOMBRE	DEBITO	CREDITO
831290	Otros documentos entregados para su cobro	XX	
831590	Otras cuentas deudoras de control		XX
TOTAL		0	0

El reconocimiento de dichos registros en la contabilidad de ANLA, se encuentra fundamentado en que todos los actos administrativos y autos de cobro originados por los trámites ambientales son expedidos por la entidad por lo tanto se requiere tener un control sobre los mismos.

Por todas las consideraciones anotadas, se agradece su acostumbrada amable colaboración a fin de conceptualizar y validar los registros contables realizados en ANLA y en lo posible evaluar la pertinencia de crear subcuentas en las cuentas de orden, acordes a la especificidad de esta operación, dado que para el caso particular se está excediendo el 5% del valor de la cuenta, lo que puede generar posible glosa por parte de la CGR.”

CONSIDERACIONES

Al respecto de este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública indica:
“9390 – OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente. La contrapartida corresponde a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control”.

Así mismo, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece el procedimiento contable para la utilización de las subcuentas denominadas “OTROS” para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, así:

“11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS”

Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

A falta de un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas “Otros”. No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente.

La anterior restricción no aplica para las entidades contables públicas que utilizan a nivel de documento fuente otros planes de cuentas para registrar la información contable, y que por tal razón deben realizar procesos de homologación para efectos de reportar información a la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto)

El concepto N° 20162300038201, emitido por la CGN el 09 de diciembre de 2016, establece:

“(…) el registro de los hechos económicos de las entidades debe hacerse obedeciendo las características propias de la realidad económica y el contexto legal en que se enmarcan estos hechos. De tal manera que, las entidades deberán definir qué elementos de los estados financieros surgen de las transacciones tanto para la ANLA, como para el FONAM. De allí que surja la necesidad de definir: aspectos del control de los activos; obligatoriedad de pago de los pasivos; incremento de activos o reducción de pasivos y titularidad fruto de los ingresos; reducción de activos o incremento de pasivos fruto de los gastos o costos; entre otros”. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y en el entendido que los ingresos cobrados corresponden a rentas para el Fondo Nacional Ambiental - FONAM y que la

ANLA únicamente ejercía gestiones de cobro a 31 de diciembre de 2016, el control del recaudo de la cartera del FONAM administrada por ANLA debió ser realizado mediante el reconocimiento de un débito en la subcuenta 991590 – Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915 - ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 939090 – Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390 - OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, toda vez que correspondía a una obligación para la ANLA que no tenía efecto sobre los resultados y situación financiera de la entidad contable pública.

Alternamente debió efectuar las revelaciones en las notas a los estados contables de tal situación e incluir información adicional necesaria si el monto de la subcuenta superó el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva.

Sin embargo, el tratamiento anterior se da siempre y cuando los recursos no hayan ingresado a las cuentas bancarias de la ANLA, de lo contrario, el registro contable obedecía a recursos recibidos en administración, tal como se indicó en el concepto 20162300038201 del 9 de diciembre de 2016

Ahora bien, ante su solicitud de evaluar la pertinencia de crear la subcuenta en la cuenta de orden correspondiente, acordes a la especificidad de la operación planteada, y entendiendo que la misma solo se dio hasta el 31 de diciembre de 2016, este despacho no ve viable la creación de una subcuenta específica, razón por la cual el registro debe efectuarse de conformidad con los parámetros señalados anteriormente, máxime si se tiene en cuenta que el impacto del Acuerdo 036 de 2016 se materializa solo a partir del 01 de enero de 2017.

1.53. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017

1.54. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20172000001741 DEL 26-01-2017

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Firma de las Notas de Carácter General y Especifico de los Estados Contables Básicos. Responsabilidad de firmar los Estados Financieros.

Doctor
DAVID GAITÁN PÉREZ
Contador
Departamento del Vichada
Puerto Carreño - Vichada

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radica en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000037-2 de fecha 10 de enero de 2017, en la cual solicita lo siguientes:

“Las notas generales y específicas a los estados contables hacen parte de los mismos.

Pregunta:

-1- ¿deben ser firmadas estas notas?

2- Los estados financieros los firmamos el Gobernador, Secretario de Hacienda, y Contador ¿las deberían firmar las mismas personas? en caso que el Gobernador o el Secretario de Hacienda no quiera firmar ¿las podría firmar solo el Contador?”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública en su Plan General de Contabilidad Pública con relación a la norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables en el numeral 9.3 establece:

(...)

366. Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos. Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los

estados contables básicos forman parte integral de los mismos. (Subrayado fuera de texto)

(...)

“9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos

375. Noción. Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico.

376. Las Notas a los estados contables de carácter general se refieren a las características, políticas, prácticas contables de la entidad contable pública, así como a los aspectos que afectan o pueden afectar la información contable, de modo que permiten revelar una visión global de la entidad contable pública y del proceso contable, tales como: 1) Naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal, 2) Políticas y prácticas contables, 3) Información referida al proceso de agregación de la información contable pública, 4) Limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que inciden en el normal desarrollo del proceso contable y/o afectan la consistencia y razonabilidad de las cifras y 5) Efectos y cambios significativos en la información contable. (Subrayado fuera de texto)

377. Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, en los siguientes aspectos:

(...)

Por su parte, en el capítulo II del título III del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que se refiere a los procedimientos para la estructuración y presentación de los estados contables básicos establece:

1. FORMALIDADES COMUNES PARA LA ELABORACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Los estados contables básicos son el Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos. (Subrayado fuera de texto)

(...)

En su elaboración y divulgación deben tenerse en cuenta las siguientes directrices:

(...)

4. RESPONSABLES

Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas.

6. FIRMAS DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión “Ver certificación anexa”. Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador.

Si los estados contables son dictaminados deberá adicionarse la firma del revisor fiscal, indicando la expresión “Anexo dictamen”, enunciando los nombres y apellidos, así como el número de la tarjeta profesional.

Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa. (Subrayado fuera de texto)

16. NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Las notas a los estados contables básicos son parte integral de éstos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos, que presentan dificultad para su medición monetaria y

que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública.(Subrayado fuera de texto)

Sin perjuicio de la información que expresamente se solicita en las normas técnicas y los procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo correspondiente a revelaciones en notas, para su elaboración y presentación se debe considerar:

17. NOTAS DE CARÁCTER GENERAL

Permiten conocer situaciones que caracterizan particularmente a la entidad y realidades de su proceso contable, en donde se informa:

(...)

22. NOTAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO

Se refieren a situaciones particulares sobre la información contable, estructuradas de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas y que por su materialidad deben mostrar información adicional cualitativa y cuantitativa, como valor agregado, la cual sirve para interpretar las cifras de los estados contables, por cuanto no solamente las amplían sino que incorporan análisis específicos, en determinadas cuentas, considerando entre otros aspectos:

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que:

Respecto a la pregunta 1: “Deben ser firmadas estas notas.”

De acuerdo a lo preceptuado, en la norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables y en el procedimiento contable que se refiere a la Estructuración y Presentación de los Estados Contables Básicos, mediante la firma de estos últimos, el Representante Legal y el Contador Público responsable de su preparación, certifican que la información contenida en ellos, lo cual incluye las Notas Generales y Específicas, forman un todo integral, razón por la cual no es imperativa su firma. No obstante, si por razones de control sobre la documentación comprendida en las notas se considera pertinente suscribirlas, es válido proceder en tal sentido.

Respecto a la pregunta 2: “Los estados financieros los firmamos el Gobernador, Secretario de Hacienda, y Contador ¿las deberían firmar las mismas personas? en caso que el

Gobernador o el Secretario de Hacienda no quiera firmar ¿las podría firmar solo el Contador”

Si se asume la necesidad de suscribir las notas como parte del proceso de certificación de los estados contables básicos, este hecho deberá cumplirse tanto por parte del Contador, como del Representante Legal.

CONCEPTO No. 20172000004981 DEL 17-02-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para la depuración de los derechos pendientes de cobro como consecuencia de las decisiones adoptadas por la Secretaría General de la Superintendencia Nacional de Salud mediante actos administrativos donde se declara la prescripción de la acción de cobro y se revocan los actos administrativos que ordenaban el cobro.

Doctor
CARLOS ARTURO CASTAÑEDA RIVERA
Subdirector financiero
Superintendencia Nacional de Salud
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición de fecha 10 de febrero de 2017, radicada en esta entidad con el N° 20175500005622, donde consulta a la Contaduría General de la Nación CGN si el Comité de Sostenibilidad Contable de la Superintendencia Nacional de Salud, previa evaluación de una “Ficha”, debe aprobar la depuración contable de saldos pendientes de cobro con fundamento en los actos administrativos (Resolución) “Por medio de la cual se resuelven recursos de reposición interpuestos contra actos administrativos, a través de los cuales se liquidó la tasa para municipios por concepto de tasa 0,2% de régimen subsidiado”, adoptadas por el Despacho de la Secretaría General de esa entidad en los que se declara la prescripción de la acción de cobro y se revocan los actos administrativos que ordenaban el cobro.

CONSIDERACIONES

La Ley N° 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, dispone que la Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...) (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, en la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado”, establece:

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno: (...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

Al respecto, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el párrafo 61 del Plan General de Contabilidad Pública, al referirse al proceso contable, dispone lo siguiente:

“61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, (...). Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica y conceptual, (...).” (Subrayado fuera de texto)

En el mismo sentido, según lo dispuesto en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública precedente, los principios de contabilidad pública constituyen las pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información

en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública.

Al respecto, en los párrafos 117 y 119 hacen referencia a los principios de “Causación o devengo” y de “Medición”, donde se establece lo siguiente:

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, (...). El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...)

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En principio es importante aclarar que por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública.

Como consecuencia de lo anterior, decidir sobre las competencias del Comité de Sostenibilidad Contable de la Superintendencia Nacional de Salud y el procedimiento administrativo para la depuración de los derechos pendientes de cobro, excede las facultades otorgadas al Contador General de la Nación.

Lo anterior significa que esa Superintendencia debe considerar lo dispuesto por la Ley 87 de 1993 y lo señalado por la Contaduría General de la Nación en la Resolución N° 357 de 2008, por cuanto es competencia del nivel directivo de cada entidad pública, adoptar manuales de políticas y procedimientos administrativos y contables internos, para señalar el procedimiento interno que se debe seguir para atender las determinaciones adoptadas por la Secretaría General de esa Superintendencia mediante las que se declara la prescripción de la acción de cobro de actos administrativos expedidos por esa entidad.

No obstante lo anterior, en el sistema de información contable debe reconocerse las

decisiones adoptadas por la Secretaría General de la Superintendencia Nacional de Salud en el momento en que sucedan y en función de los eventos y transacciones que los originan, que en este caso en particular se presenta cuando el acto administrativo se encuentre en firme, lo que significa que para ello el funcionario encargado del proceso contable no requiere de autorizaciones adicionales, pues dispone del soporte documental para ejecutar la depuración como un proceso ordinario.

CONCEPTO No. 20175000007441 DEL 24-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Responsabilidad de firmar los Estados Financieros.

Doctora
RUTH NANCY GARCÍA ESGUERRA
Contadora
Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación en la Contaduría General de la Nación (CGN) con radicado Nº 2017550000089-2 del 11 de enero de 2017, mediante la cual manifiesta:

“(…)

- 1- El rector de la Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca fue suspendido del cargo rector mediante auto de la Sala de lo Contencioso Administrativo, del Consejo de Estado.
- 2- Los Estados Financieros que en estos momentos se están consolidando (noviembre y diciembre de 2016) los firma la persona que se encuentra encargado en este momento?
- 3- Esta persona podría objetar que no era Representante Legal en la fecha que se generan los EEEF? Es decir noviembre 30 y diciembre 31 de 2016?
(…)”

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1382

CONSIDERACIONES

La Resolución 248 de 2007 en su artículo 3º, mediante la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación:

Artículo 3º. Funcionarios responsables. El representante legal, el contador público que tenga a su cargo la contabilidad de la entidad contable pública y el revisor fiscal en las entidades obligadas, serán responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los plazos y requisitos para el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación.

De otro lado, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en el párrafo 361 en relación con las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, señala:

“361. Los estados, informes y reportes contables al representar la situación financiera, económica, social y ambiental, la actividad, el potencial de servicio y la capacidad para generar recursos de las entidades contables públicas, deben certificarse, mediante firma, por parte del representante legal de la entidad, así como por el contador público responsable de su preparación.

Ahora bien, en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en el capítulo II, se determina Procedimiento Para La Estructuración Y Presentación De Los Estados Contables Básicos, así:

4. RESPONSABLES

Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas.

6. FIRMAS DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión “Ver certificación anexa”. Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador.

Si los estados contables son dictaminados deberá adicionarse la firma del revisor fiscal, indicando la expresión “Anexo dictamen”, enunciando los nombres y apellidos, así como el número de la tarjeta profesional.

Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones se concluye:

En cumplimiento de la Norma Técnica relativa a los estados, informes y reportes contable en su párrafo 361, la responsabilidad de certificar mediante firma los estados anteriormente mencionados, corresponde al representante legal de la entidad, así como al contador público responsable de su preparación.

En este mismo sentido el numeral 4 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos señala al representante legal y el contador público como los funcionarios responsables, de la preparación y presentación de los estados contables básicos.

Por tanto, a falta del representante legal en propiedad le corresponde firmar los estados contables básicos al representante legal encargado.

CONCEPTO No. 20172000014831 DEL 08-03-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	SUBTEMAS	Generación y publicación de estados contables básicos.

Doctor

RICARDO MARTÍNEZ NIEVES

Contador

Fondo de Desarrollo Local de Chapinero – Alcaldía Local de Chapinero

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20175500008752 el 22 de febrero de 2017, donde nos pregunta “si es válida la observación de Control Interno y se requiere generar mensualmente los estados contables básicos”

Al respecto, me permito atender la consulta en los siguientes términos

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 354 de 2007, en el Capítulo II contempla el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos y en su numeral 7 establece:

7. PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.

Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental. Subrayado fuera de texto

CONCLUSIONES

Conforme a la normatividad vigente la entidad debe publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.

CONCEPTO No. 20172000014851 DEL 08-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Control Interno Contable
	SUBTEMAS	Segregación de las conciliaciones bancarias del área de tesorería.

Doctor

CARLOS ALBERTO GÓMEZ GARCIA

Tesorero

Empresa Oficial de Servicios Públicos de Yumbo S.A. ESP

Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20175500008382 el 21 de febrero de 2017, donde nos solicita “el favor de conceptuar si es prudente segregarse de la tesorería la conciliación para manejar un mejor control.” (SIC)

Al respecto, me permito atender la consulta en los siguientes términos

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 354 de 2007, en la Sección III Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación en el numeral 9 establece: Procedimiento de Control Interno Contable asociado a las Conciliaciones Bancarias. La entidad contable deberá realizar periódicamente conciliaciones bancarias para establecer el origen de las consignaciones sin identificar. “La entidad en desarrollo del sistema de control interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos para llevar a cabo sus diferentes procesos. (...)

CONCLUSIONES

No es competencia de la Contaduría General de la Nación determinar las funciones de las áreas o dependencias de las entidades, por consiguiente, corresponde a cada entidad definir el área competente para realizar las conciliaciones bancarias. Conforme a la normatividad vigente, la entidad en desarrollo del sistema de control interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos para llevar a cabo sus diferentes procesos.

CONCEPTO No. 20172000014881 DEL 08-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Uso de software contable y financiero en las personerías municipales. Responsabilidad del Contador Público en las personerías municipales. Requerimientos del Proceso Contable en las personerías municipales.

Doctora
SANDRA LUCÍA LEÓN LEÓN
Representante Legal
Personería Municipal de San José de Miranda
San José de Miranda - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500007132, del día 16 de febrero de 2017, en la cual se solicita lo siguiente:

“¿La información contable y financiera preparada por las Personerías deben contar con un software especial? o es de resorte de la autonomía de la Personería Municipal?”

¿Existe alguna norma que establezca que para el ejercicio de la autonomía administrativa y financiera de las Personerías deba contar con Contador Público en su Planta de Personal? y las Alcaldías Municipales?

La información financiera de las Personerías es netamente de nómina y funcionamiento. ¿Existe algún requerimiento de la CGN especial frente al proceso contable?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Uso de software contable y financiero en las personerías municipales

En el procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable del Manual de Procedimientos, anexo a la Resolución N° 354 de 2007 se enuncia lo siguiente:

“De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable: (...)

1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Entidades Contables Públicas Agregadoras. Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

Entidades Contables Públicas Agregadas. Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado. (...)

9. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN LA CONTABILIDAD EN UN PROCESO INTEGRADO COMO UNA SOLA ENTIDAD

Las mismas entidades que se definen como agregadoras y agregadas pueden organizar, autónoma y concertadamente, el proceso contable en forma integrado entre todas ellas. Esta organización trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad. Esta situación se presenta cuando en el nivel central del municipio o del departamento se lleva la contabilidad tanto del concejo municipal, asamblea departamental, de la personería, o contraloría, según corresponda.

La administración del proceso contable en forma integrado está caracterizado por aspectos tales como:

- a) Aunque actúan varias entidades contables públicas el proceso contable se desarrolla como si se tratara de una sola entidad en cabeza de la entidad principal.
- b) Las actividades propias del proceso contable se desarrollan en forma centralizada en la entidad principal, a donde llegarán los soportes o documentos fuentes generadores de información contable, que se producen en cualquiera de las entidades. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, indica:

“3.10. Estructura del área contable y gestión por procesos.

De acuerdo con la complejidad de las entidades públicas en términos de su estructura organizacional y de las operaciones que desarrolla, éstas deberán contar con una estructura del área contable suficiente que permita la adecuada identificación, clasificación, registro, revelación, análisis, interpretación y comunicación de la información contable, es decir, para que las entidades u organismos que integran la estructura del Estado asuman las funciones relacionadas con el proceso contable.

Las entidades públicas deben diseñar y mantener en su estructura organizacional los procesos necesarios para la adecuada administración del Sistema de Contabilidad Pública, tomando como referencia la naturaleza de sus funciones y complejidad de su estructura organizacional. Adicionalmente, deben disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

2. Contador Público en las personerías municipales

En el concepto N° 2016200003808-1 del 29 de noviembre de 2016, se concluye lo siguiente:

“(...) Cuando la forma de organización contable seleccionada consiste en llevar contabilidad independiente por cada entidad contable pública, es responsabilidad del contador público de cada entidad, tanto del municipio como del concejo municipal y de la personería, la administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables a la CGN, que en el caso de las entidades agregadas se debe efectuar a través del municipio en los formularios definidos por el órgano regulador con el contenido, características y requisitos exigidos en la resolución de plazos y requisitos. (...)”

Cuando la forma de organización contable seleccionada consiste en definir de manera autónoma y concertadamente el proceso contable de forma integrado entre el municipio y las entidades agregadas llevando a la existencia de una sola contabilidad, será responsabilidad del contador público del municipio los libros principales y las actividades de preparación o elaboración de los estados contables, informes o reportes contables a la CGN, sin detrimento a que por las circunstancias y particularidades, éste pueda contar con el apoyo de otros profesionales. Así mismo, la entidad principal establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios. (...)"

3. Proceso contable en las personerías municipales

El Régimen de Contabilidad Pública anexo a la Resolución N° 354 de 2007, informa:
"PROCESO CONTABLE

61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica y conceptual, los representa por medio de instrumentos como la partida doble y la base del devengo o causación en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables que son útiles para el control y la toma de decisiones sobre los recursos, por parte de diversos usuarios." (Subrayado fuera de texto)

Además, el Manual de Procedimientos, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, expone:

"PROCEDIMIENTO RELACIONADO CON LAS FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:

1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.
2. Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Uso de software contable y financiero en las personerías municipales

No es viable que la Contaduría General de la Nación predefina las competencias respecto de la tenencia y uso de software contable en las Personerías Municipales, pues ello debe responder a las políticas definidas localmente, la forma de organización y las disponibilidades de recursos. Como consecuencia de ello, podrá determinarse la tenencia de un software independiente o compartido con la entidad territorial.

2. Contador público en las personerías municipales

Con respecto a la obligatoriedad de las personerías municipales de tener con un Contador Público en su planta de personal se informa que este Despacho emitió el concepto con número de radicado 2016200003808-1, el 29 de noviembre de 2016, dirigido al doctor Yeins Andrés Guatibonza Pérez, en el que se indican las responsabilidades del Contador Público de las personerías municipales, de acuerdo con la forma de organización y ejecución del proceso contable que se haya definido conjuntamente con la entidad territorial. Por lo tanto, se anexa copia del concepto en mención, el cual es aplicable a la situación consultada.

3. Proceso contable en las personerías municipales

El proceso contable de las personerías municipales se debe llevar a cabo de acuerdo con los requerimientos establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública para todas las entidades contables públicas, en el cual se indica que este se desarrolla mediante etapas que concluyen en el reconocimiento y revelación de los hechos económicos, sociales y ambientales que tuvieron lugar en la entidad. De este modo, las personerías municipales pueden elegir de forma autónoma y concertada con el municipio la manera en que se organizará y ejecutará su proceso contable de acuerdo con las necesidades y características de la entidad. Entre las formas de organización contable que pueden elegir las entidades se encuentran llevar una contabilidad independiente y agregar la información para el reporte a la CGN por medio del municipio, o llevar su contabilidad en un proceso integrado con la contabilidad de la entidad territorial como si fuera una sola.

CONCEPTO No. 20172000016721 DEL 13-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Modelo para la estructuración y presentación del balance general

Doctor

ELIECER GONZALEZ MAURY

Contador

Institución Educativa Técnica Comercial la Inmaculada

Campo de la cruz - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500004912, del día 9 de febrero de 2017 en la cual pregunta:

“...hay normatividad que obliga a la presentación de un balance general en una columna, con la depreciación y amortización restada de los activos de P.P.E. o si por el contrario hay libertad en la forma de presentación”

CONSIDERACIONES

Sobre este tema me permito informarle que el párrafo 367 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, establece lo siguiente:

“367. Noción. El Balance general es un estado contable básico que presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, expresada en unidades monetarias, a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos, obligaciones y la situación del patrimonio. Para efectos de su elaboración, los activos y pasivos se clasifican en corriente y no corriente”.

Por otra parte, el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos define los lineamientos necesarios para estos efectos, y en el numeral 9 Balance General, se ilustra un modelo de este estado contable.

CONCLUSIONES

Para efectos de elaboración del balance general, se deberá recurrir al párrafo 367 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), y al numeral del Capítulo II del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos la forma de presentación, contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, para los efectos específicos de su consulta, debe recurrir al modelo mencionado en las consideraciones, el cual puede consultar en la página web www.contaduria.gov.co, en el ítem Manual de Procedimientos, de la pestaña RCP.

CONCEPTO No. 20172000018451 DEL 16-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Contabilización del Pasivo Cierto No Reclamado- PACINORE, de una entidad en liquidación.

Doctora

GERMÁN DARÍO GALLO ROJAS

Agente Especial Liquidador

E.S.E. Hospital Departamental Manuel Elkin Patarroyo- Guainía

Puerto Inírida -Guainía

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500004092, del día 06 de febrero de 2017, en la cual se solicita lo siguiente:

“El Hospital Departamental Manuel Elkin Patarroyo de la ciudad e Inírida Guainía, se encuentra en proceso de liquidación y actualmente está realizando el proceso de calificación de acreencias.

Solicitamos nos indiquen en que cuenta contable podemos clasificar el PASIVO CIERTO NO RECLAMADO de los saldos que no se van a cancelar en el momento.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 254 de 2000, "Por el cual se expide el régimen para la liquidación de las entidades públicas del orden nacional" modificado por la Ley N° 1105 de 2006, establece:

“Artículo 1°. Ambito de aplicación. La presente ley se aplica a las entidades públicas de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, respecto de las cuales se haya ordenado su supresión o disolución. La liquidación de las Sociedades Públicas, las Sociedades de Economía Mixta en las que el Estado posea el noventa por ciento (90%) o más de su capital social y las Empresas Sociales del Estado, se sujetarán a esta ley.

Los vacíos del presente régimen de liquidación se llenarán con el Estatuto Orgánico del Sistema financiero y las normas que lo desarrollan.

Aquellas que por su naturaleza tengan un régimen propio de liquidación, contenido en normas especiales, una vez decretada su supresión o disolución realizarán su liquidación con sujeción a dichas normas.

Parágrafo 1°. Las entidades territoriales y sus descentralizadas, cuando decidan suprimir o disolver y liquidar una entidad pública de dicho nivel, se regirán por las disposiciones de esta ley, adaptando su procedimiento a la organización y condiciones de cada una de ellas, de ser necesario, en el acto que ordene la liquidación.

Parágrafo 2°. Las entidades de orden territorial que se encuentren en proceso de liquidación a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, podrán acogerse en lo pertinente a lo dispuesto en la presente ley. (...)

ARTÍCULO 18. Inventarios. Modificado por el art. 9, Ley 1105 de 2006. El liquidador dispondrá la realización de un inventario físico, jurídico y contable detallado de los activos, pasivos, cuentas de orden y contingencias de la entidad, el cual deberá ser realizado dentro de un plazo no superior a seis (6) meses, contado a partir de la fecha de su posesión, prorrogables por una sola vez por un plazo no superior a seis (6) meses; dicha prórroga debe estar debidamente justificada.

El inventario debe estar debidamente soportado en los documentos correspondientes e incluirá la siguiente información:

(...) 3. La relación de los pasivos indicando la cuantía y naturaleza de los mismos, sus tasas de interés y sus garantías, y los nombres de los acreedores. En el caso de pasivos laborales se indicará el nombre de los trabajadores y el monto debido a cada uno. Igualmente se incluirá la relación de los pensionados y el valor del cálculo actuarial correspondiente. (...)

ARTÍCULO 22.-Inventario de pasivos. Simultáneamente con el inventario de activos, el liquidador elaborará un inventario de pasivos de la entidad, el cual se sujetará a las siguientes reglas:

1. El inventario deberá contener una relación cronológica pormenorizada de todas las obligaciones a cargo de la entidad, incluyendo las obligaciones a término y aquellas que sólo representan una contingencia para ella, entre otras, las condicionales, los litigios y las garantías.

2. La relación de pasivos deberá sustentarse en los estados financieros de la entidad y en los demás documentos contables que permitan comprobar su existencia y exigibilidad.

3. La relación de las obligaciones laborales a cargo de la entidad.

ARTÍCULO 23.-Emplazamiento. Modificado por el art. 12, Ley 1105 de 2006. Dentro del término de los cuarenta y cinco (45) días siguientes a la fecha en que se inicie el proceso de liquidación, se emplazará a quienes tengan reclamaciones de cualquier índole contra la entidad en liquidación y a quienes tengan en su poder a cualquier título activos de la entidad, para los fines de su devolución y cancelación. (...)

ARTÍCULO 32.-Pago de obligaciones. Modificado por el art. 18, Ley 1105 de 2006. Corresponderá al liquidador cancelar las obligaciones pendientes a cargo de la masa de la liquidación, previa disponibilidad presupuestal, con el fin de realizar su liquidación progresiva; para ello se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. Toda obligación a cargo de la entidad en liquidación deberá estar relacionada en un inventario de pasivos y debidamente comprobada.

2. En el pago de las obligaciones se observará la prelación de créditos establecida en las normas legales. Para el pago de las obligaciones laborales el liquidador deberá elaborar un plan de pagos, de acuerdo con las indemnizaciones a que hubiere lugar; éste programa deberá ser aprobado por la junta liquidadora, cuando sea del caso.

3. Las obligaciones a término que superen el plazo límite fijado para la liquidación podrán cancelarse en forma anticipada, sin lugar al pago de intereses distintos de los que se hubieren estipulado expresamente.

4. El pago de las obligaciones condicionales o litigiosas se efectuará solamente cuando éstas se hicieren exigibles.

5. Para el pago del pasivo se tendrá en cuenta la caducidad y la prescripción de las obligaciones, contenidas en las normas legales vigentes. (...)

ARTÍCULO 33.-Provisión para el pago de créditos a cargo de la entidad en liquidación. A la terminación del último período para el pago de los créditos a cargo de la masa de la liquidación oportunamente reclamados y aceptados, con las sumas disponibles para realizar tales pagos y cuyos titulares no se hubieren presentado a recibir, el liquidador constituirá por el término de tres (3) meses, en espera de que aquéllos se presenten, una provisión representada en activos de alta seguridad, rentabilidad y liquidez.

En cualquier tiempo, desde el inicio del primer período de pagos a cargo de la masa de la liquidación hasta el vencimiento de la respectiva provisión, el reclamante aceptado que no se haya presentado oportunamente a recibir, tendrá derecho al pago en la misma proporción que los demás reclamantes aceptados y de acuerdo con la prelación de créditos.

Vencido el término de la provisión, los remanentes se destinarán al pago del pasivo cierto no reclamado o a la constitución de la provisión para atender procesos en curso, según el caso.

ARTÍCULO 34.-Pasivo cierto no reclamado. Modificado por el art. 19, Ley 1105 de 2006. Mediante resolución motivada el liquidador determinará el pasivo cierto no reclamado con base en las acreencias, tanto a cargo de la masa de la liquidación como de las excluidas de ella, que no fueron reclamadas, pero aparezcan debidamente justificadas en los libros y comprobantes de la entidad en liquidación, así como las presentadas extemporáneamente que estén debidamente comprobadas.

Constituida la provisión a que se refiere el artículo anterior, si subsistieren recursos y con las sumas correspondientes al producto de la venta de bienes diferentes y de dinero excluidos de la masa de la liquidación cuyos titulares no se hubieren presentado a recibir, se constituirá una provisión para el pago del pasivo cierto no reclamado”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los Procesos de Supresión, Liquidación, Fusión y Escisión, contenido en el Manual de Procedimientos anexo a la Resolución N° 354 de 2007, menciona:

“(…) 4. INVENTARIO DE LA ENTIDAD EN SUPRESIÓN Y/O LIQUIDACIÓN

La entidad contable pública sobre la cual se ordene la supresión y/o liquidación debe realizar los inventarios de activos, pasivos, contingencias y bienes y derechos de terceros, de conformidad con las disposiciones legales, para efectos de adelantar el respectivo proceso.

La información financiera, económica, social y ambiental debe ser confrontada con la existencia y valor de los activos y pasivos establecidos en el inventario, y en caso de presentarse diferencias, deben realizarse los ajustes contables a que haya lugar (...)

11. REGISTRO DE PASIVOS NO RECONOCIDOS

Si en el proceso de supresión y/o liquidación, como producto del emplazamiento por acreencias y reclamaciones, se establecen pasivos no reconocidos basados en documentos idóneos, estos deben ser incorporados, debitando las subcuentas y cuentas de activos, gastos y patrimonio de entidades en procesos especiales y acreditando las subcuentas y cuentas respectivas del pasivo, según corresponda". (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007 señala lo siguiente con respecto a los pasivos:

“202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

En concordancia con el Decreto Ley N° 254 de 2000 y el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los Procesos de Supresión, Liquidación, Fusión y Escisión, contenido en el Manual de Procedimientos anexo a la Resolución N° 354 de 2007, la entidad en liquidación debe realizar un inventario de los pasivos a su cargo y efectuar un emplazamiento para quienes tengan reclamaciones, con el propósito de identificar las acreencias que entrarán en la masa de la liquidación y que por lo tanto, serán sujetas de cancelación de acuerdo con la prelación de pagos establecida por la legislación.

Las acreencias que no fueron reclamadas pero que se encuentran en la contabilidad y están debidamente soportadas, formarán parte del pasivo cierto no reclamado-PACINORE. Éstas, pese a que tendrán un pago posterior al de las acreencias debidamente

reclamadas y aceptadas, son exigibles por el acreedor, por lo cual continúan siendo una obligación para la entidad y serán objeto de pago de acuerdo con los recursos de la liquidación.

De conformidad con lo anterior, la entidad deberá realizar los ajustes contables a que haya lugar, basados en el inventario de pasivos que se estimen como exigibles, dentro de los que están las acreencias reclamadas debidamente soportadas y el PACINORE, por lo cual, si la entidad determina que una obligación hace parte del PACINORE, deberá registrarla en la cuenta de pasivo acorde con la naturaleza de la obligación, toda vez que no existe una cuenta y subcuenta específica que permita su registro independiente, razón por la cual deberán adoptarse las subclasificaciones a nivel de auxiliares que sean necesarias para su adecuada identificación.

CONCEPTO No. 20172000019011 DEL 23-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Operaciones recíprocas a reportar

Doctora

YUDIS FELIZA QUIROGA CABARCAS

Jefe de Contabilidad y Presupuesto

Instituto Departamental de Recreación y Deportes

Del Atlántico – INDEPORTES

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-000513-2 del 9 de Febrero de 2017 mediante la cual consulta: “Siempre que se firma un convenio interadministrativo entre entidades públicas los ingresos y gastos deben contabilizarse en cuentas que se reportan como recíprocas? o puede haber el caso en que no se afecte recíprocas?Cuál sería el o los casos en los que no se presenten recíprocas? La duda se presenta por que se firmó un convenio con la Gobernación y ellos lo están registrando en la cuenta 521138 y yo pienso que deberían registrarlo en la 542302.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En la preparación de la información contable pública debe atenderse a lo señalado en el Marco Conceptual del RCP en lo relativo a las características cualitativas como atributos y restricciones esenciales para asegurar la calidad de la información que sirva a las necesidades informativas de los usuarios, de las cuales es preciso hacer mención a las características de: Razonabilidad, es decir “cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad” y de Universalidad, según la cual “La información contable es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos en términos cuantitativos y/o cualitativos con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento...”

De otra parte, las Normas Técnicas relativas a las clases que integran el Balance General, al referirse a los Activos señala: “Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos...”

Además, la Norma Técnica respecto de los Pasivos señala: “Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.”

Así mismo, respecto de las clases que integran el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental define los Ingresos como, “los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.”

Y en relación con los Gastos, se definen como, “son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa...”

Ahora bien, en relación con las operaciones recíprocas el Manual Funcional del Proceso de Consolidación, en el numeral 2 al referirse al proceso de consolidación señala: “La consolidación contable es un proceso de revelación extracontable que, a partir de información individual (SalDOS y movimientos, Operaciones Recíprocas y Participación Patrimonial) reportada por las entidades contables públicas, se clasifica y procesa para presentar los resultados y la situación financiera, económica, social y ambiental de un grupo de entidades como si se tratara de un solo ente,

En términos generales, se selecciona y agrega el insumo correspondiente a la ICP de las ECP que conforman el centro objeto de consolidación, se eliminan las OR realizadas entre ellas que se consideran eliminables, controlando las diferencias de reporte a través de los conceptos destinados a registrar los saldos por conciliar; se calcula y reconoce la participación patrimonial y de los resultados correspondientes a los terceros ajenos al centro, tanto privados como públicos, a título de interés minoritario, cuando haya lugar a ello; para obtener finalmente los saldos depurados que dan origen a los estados consolidados del respectivo centro se ejecuta una dinámica de cierre.”

Igualmente el Manual Funcional del Proceso de Consolidación clasifica y define las Operaciones recíprocas en la siguiente forma:

- **“Eliminables:** Son aquellas transacciones que generan doble acumulación en la agregación de la información contable básica, y por tanto deben ser objeto de eliminación para corregir esta situación en el consolidado. Son ejemplos: inversión patrimonial vs. Patrimonio y las transferencias. Igualmente son eliminables todas las transacciones financieras de activos y pasivos, gastos, costos e ingresos realizadas entre entes públicos para revelar los resultados y la posición financiera frente a terceros.

Son eliminables por cuanto el consolidado pretende revelar los derechos y obligaciones originados con terceros, patrimonio de las entidades del centro de consolidación, ingresos derivados de terceros, y gastos o costos realizados con terceros.

Para el proceso de consolidación, los terceros corresponden, en primera instancia, al sector privado, y en segunda instancia, a las entidades públicas distintas a las que conforman el centro de consolidación.

- **No eliminables:** Cuando no causan doble acumulación en la agregación de la información contable básica, ya que existe una compensación entre la acumulación de los registros en la entidad destino y la desacumulación en los registros de la entidad fuente, y por lo tanto no hay duplicidad en el momento de efectuar la

agregación de la Información Contable Básica. Como ejemplo de este tipo de OR está: "Traspaso de bienes." (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar que el reconocimiento de los hechos económicos derivados de los convenios interadministrativos suscritos por las entidades deberán atender a las condiciones establecidas en las cláusulas estipuladas en dichos convenios.

Es así como los convenios pueden generar a la entidad flujos de entrada de recursos por ingresos que aumentan los activos o salida de recursos que reducen los activos o aumentan los pasivos por los gastos, hechos que se reconocerán en uno u otro sentido según se puedan identificar diferentes situaciones como serían:

1. Entrega de recursos por una entidad que mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos.

2. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el pago de una comisión por administración.

3. Operación conjunta, donde la entidad que entrega los recursos a otra para que los ejecute, no pierde el control sobre los mismos. En tal caso ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados al convenio, independientemente que la gestora sea responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad, por su cuenta y riesgo.

4. Operación conjunta, donde se entregan recursos para desarrollar el cometido estatal asignado a cada entidad participante, en el que la entidad que entrega recursos financieros a la entidad gestora o ejecutora, desde la formalización del acuerdo jurídico, decide ceder el control sobre los activos no monetarios adquiridos, construidos u obtenidos como resultado de la ejecución de lo convenido.

Según lo anotado, las especificaciones pactadas en los convenios originan operaciones recíprocas que, en cualquier caso deberán ser conciliadas por las entidades que participan, en razón a que éstas son necesarias para el proceso de consolidación que realiza la CGN en la producción del informe del Balance General de la Nación, proceso en el cual se eliminan las Operaciones Recíprocas realizadas, que se consideran eliminables, que corresponden fundamentalmente a la transacciones que originan registros recíprocos

entre una y otra entidad pública, que afectan las siguientes correlaciones: Activos frente a Pasivos, Ingresos frente a Gastos y Costos, Inversión Patrimonial frente a Patrimonio, los cuales deben ser eliminadas en el proceso de consolidación, a efectos de que subsistan únicamente las correlaciones ajenos al centro de consolidación.

No son objeto de eliminación, la operaciones recíprocas que no generan doble acumulación en la agregación de la información contable básica, como es el caso del Traspaso de bienes, por cuanto la entidad que entrega, elimina de sus activos el bien entregado, en tanto que la entidad receptora lo incorpora en su situación financiera, y por lo tanto al efectuar el proceso de consolidación, solamente se verá compilado el importe del tenedor final.

Es por lo anterior que las entidades que reportan una y otra operación recíproca deberán conciliar las cuentas en las cuales efectúan el registro, atendiendo las reglas de consolidación señaladas por la CGN, con el objeto de que en el proceso de consolidación no se presenten diferencias.

No es posible predefinir que tipo de gasto corresponde reconocer a la Gobernación, toda vez que ello depende del objeto y las condiciones que se hayan establecido en el mismo.

CONCEPTO No. 20172000023341 DEL 10-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Corrección información contable, Reservas presupuestales, costos y gastos, contabilidad presupuestal y contabilidad financiera

Señor
ROBERTO ARDILA

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20175500017724-2 del 29 de Marzo de 2017, mediante la cual plantea los siguientes interrogantes:

“a. En qué mes del año es obligatorio para las entidades territoriales (departamentos y municipios) efectuar el balance contable definitivo de dicha anualidad?, a su vez, dicho balance contable puede o no ser modificado total o parcialmente posteriormente?, cual fuere la respuesta, agradecería su comentario.

b. En cuál lugar del balance contable de entidad territorial (departamentos y municipios) se ubica el termino déficit y las reservas presupuestales?, en el patrimonio o en el pasivo?

c. Cuáles son los costos y gastos a tener en cuenta por entidad territorial (departamentos y municipios) para establecer contablemente el déficit de dichas entidades?”

d. Qué se entiende por contabilidad presupuestal?, cuál es su metodología contable? y cual norma legal lo dispone?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

a. El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 por la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, respecto del ámbito de aplicación señala: “El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores...”

Por su parte, el Marco conceptual del RCP define los Principios de Contabilidad como las pautas básicas o macrorreglas que orientan el proceso para la generación de la información contable pública, de los cuales mencionamos el de Período contable, que señala: “Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierres. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre. No obstante se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre.”

En relación con los plazos, mediante la Resolución 706 de 16 de diciembre de 2016 de la CGN, que derogó la Resolución 248 de 2007, estableció la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, es así como el artículo 16 señaló las fechas de corte y presentación para reporte de la información, las cuales respecto de la Categoría Información contable pública, son las siguientes:

CATEGORÍA	FECHA DE CORTE	FECHA LÍMITE DE PRESENTACIÓN
Contaduría General de la Nación		Régimen de Contabilidad Pública 1403

INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA	31 DE MARZO 30 DE JUNIO 30 DE SEPTIEMBRE 31 DE DICIEMBRE	30 DE ABRIL 31 DE JULIO 31 DE OCTUBRE 15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE
------------------------------	---	--

En relación con la modificación de información, el artículo 37° de la Resolución 706 de 16 de diciembre de 2016, establece, “Si en cumplimiento de las funciones constitucionales de centralizar y consolidar la información, la Contaduría General de la Nación solicita a las entidades públicas la modificación de la información reportada, estas deberán proceder al envío inmediato de la categoría de información ajustada.

Si la entidad pública requiere modificar la información reportada a la Contaduría General de la Nación, podrá enviar nuevamente la categoría de información ajustada sin previa autorización antes del cierre del sistema CHIP. Una vez cerrado el sistema no se hará apertura para corrección, transmisión y retransmisión de la información.”

b. El Manual de Procedimientos del RCP en el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos define el Patrimonio como, “Es el resultado de restar al total del activo el total del pasivo. Corresponde al total de las cuentas de los grupos 31-Hacienda pública, si es una entidad del sector central o 32-Patrimonio institucional, si es una entidad del sector descentralizado o por servicios.”

El Catálogo General de Cuentas presenta en el grupo 31-Hacienda Pública la cuenta 3105-Capital Fiscal descrita como, “Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales tales como resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables...” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la cuenta 3110-Resultado del Ejercicio, subcuentas, 311001 Excedente del ejercicio y 311002 Déficit del ejercicio, descrita como, “Representa el valor del resultado obtenido por la entidad contable pública, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el período contable, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

La contrapartida corresponde a la cuenta 5905-Cierre de Ingresos, Gastos y Costos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El déficit del ejercicio. 2- La reclasificación del excedente del ejercicio a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable.

SE ACREDITA CON: 1- El excedente del ejercicio. 2- La reclasificación del déficit del ejercicio a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable.”

Por otra parte, las Normas técnicas relativas a los pasivos, respecto de las Cuentas por pagar señala: 224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta. (Subrayado fuera de texto)

En relación con las reservas presupuestales, el Decreto 111 de de 1996, o Estatuto Orgánico de Presupuesto, en el artículo 89, señala: “Las apropiaciones incluidas en el presupuesto general de la Nación, son autorizaciones máximas de gasto que el Congreso aprueba para ser ejecutadas o comprometidas durante la vigencia fiscal respectiva.

Después del 31 de diciembre de cada año estas autorizaciones expiran y, en consecuencia, no podrán comprometerse, adicionarse, transferirse, ni contracreditarse.

Al cierre de la vigencia fiscal cada órgano constituirá las reservas presupuestales con los compromisos que al 31 de diciembre no se hayan cumplido, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de la apropiación. Las reservas presupuestales sólo podrán utilizarse para cancelar los compromisos que les dieron origen...” (Subrayado fuera de texto)

c. Las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en el numeral 9.1.4.2. se refieren a los Gastos como,

“282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. (...)”

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

287. Los gastos estimados corresponden a montos determinados para cubrir previsiones futuras de ocurrencia cierta, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción.

288. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

290. Las operaciones interinstitucionales comprenden los fondos entregados por la administración central, para el pago de los gastos incluidos en el presupuesto de las entidades contables públicas del mismo nivel. Incluye las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo que se caracterizan porque en las mismas intervienen dos o más entidades contables públicas.

291. Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias. (subrayado fuera de texto)

En relación con los costos esta misma normativa señala:

“9.1.4.3 Costos de ventas y operación

292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos de operación

constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción.” (Subrayado fuera de texto)

d. El Artículo 354 de la Constitución política de Colombia establece:

Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

PARÁGRAFO. Seis meses después de concluido el año fiscal, el Gobierno Nacional enviará al Congreso el balance de la Hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis.

El Decreto 111 de 1996 conforma el Estatuto Orgánico del Presupuesto, el cual dispone en su artículo 1º “La presente ley constituye el estatuto orgánico del presupuesto general de la Nación a que se refiere el artículo 352 de la Constitución Política. En consecuencia, todas las disposiciones en materia presupuestal deben ceñirse a las prescripciones contenidas en este estatuto que regula el sistema presupuestal (L. 38/89, art. 1º; L. 179/94, art. 55, inc. 1º).”

Esta misma norma en el título XV De las entidades territoriales, ARTÍCULO 109 señaló, “Las entidades territoriales al expedir las normas orgánicas de presupuesto deberán seguir las disposiciones de la ley orgánica del presupuesto, adaptándolas a la organización, normas constitucionales y condiciones de cada entidad territorial. Mientras se expiden estas normas, se aplicará la ley orgánica del presupuesto en lo que fuere pertinente.”

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos atender la solicitud en el mismo orden en que fue presentada:

a. En la preparación de la información contable pública, las entidades que se encuentran en el ámbito de aplicación del RCP, como es el caso de los departamentos y municipios, deben aplicar el principio de Período contable, el cual dispone que éste comprende el

lapso transcurrido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre. Según lo dispuesto en la Resolución 706 de 2016, las entidades presentarán a la Contaduría General de la Nación la información contable, incluidos los estados contables definitivos, con fecha al 31 de diciembre del respectivo año, el 15 de febrero del año siguiente al del cierre contable.

Además, este principio estipula que las entidades podrán elaborar estados contables intermedios, según lo requieran las autoridades competentes, sin que estos conlleven al cierre del período, que tratándose de las entidades que reportan a la CGN, deberán presentar los reportes contables trimestralmente en las fechas establecidas en la Resolución 706 de 2016.

En el evento que la entidad estime que la información contable remitida es objeto de modificación, podrá realizarlo si aún no se ha cerrado el sistema CHIP, porque una vez efectuado este cierre del sistema, no se hará apertura para corrección, transmisión y retransmisión de la información, la cual se presume es la que corresponde a la entidad, siendo responsables el representante legal y el contador público que tenga a su cargo la contabilidad de la entidad pública.

b. En la estructura del Balance General el Patrimonio de las entidades de gobierno general, sean departamentos o municipios, se presenta en el grupo 1-Hacienda Pública del cual hace parte, entre otras, la cuenta Resultado del ejercicio, correspondiente al valor obtenido por la entidad, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable, que pueden generar un excedente o un déficit en el ejercicio contable, por la diferencia de ingresos menos gastos y costos del Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.

Ahora bien, las reservas presupuestales se encuentran reglamentadas por las normas relacionadas, como es el Decreto 111 de 1996. Las reservas pueden presentarse en la contabilidad, mas no es obligatorio, en cuentas de orden acreedoras de control en la medida que contablemente aún no se ha recibido el bien o servicio que es el hecho económico que genera o permite constituir la obligación a cargo de la entidad.

c. En desarrollo de su actividad ordinaria, las operaciones de la entidad pueden dar origen a los diferentes gastos de que trata la Norma Técnica relacionada con las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, como son:

Gastos de administración, asociados a las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

Gastos de operación, relacionados con la actividad principal de la entidad cuando ésta no debe afectar costos o gasto público social.

Gastos estimados, corresponden a los conceptos de provisiones futuras de ocurrencia cierta relacionados con eventos que afectan el patrimonio público, así como al desgaste o pérdida operacional de los bienes en uso, su consumo o extinción.

Transferencias, por los recursos trasladados sin contraprestación a otras entidades.

Gasto público social, por aquellos recursos destinados a la solución de necesidades básicas insatisfechas de conformidad con las disposiciones legales.

Operaciones interinstitucionales, por los fondos entregados por la administración central, para el pago de los gastos incluidos en el presupuesto de las entidades contables públicas del mismo nivel. Además de las operaciones sin flujo de efectivo en donde intervienen dos o más entidades públicas.

Por su parte, los costos pueden ser de ventas y de operación. Las entidades reconocerán costos de ventas, cuando desarrollan actividades de adquisición o producción de bienes y prestación de servicios durante el período contable y de operación los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad en la administración de la seguridad social, el desarrollo de actividades financiera y aseguradora y en la explotación de juegos de suerte y azar.

En consecuencia, el resultado del ejercicio de la entidad territorial corresponderá a la diferencia de Ingresos, costos y gastos, presentando un déficit más como resultado de registrar unos mayores valores de costos y gastos con respecto a los ingresos, que de la clase de gastos que se hubieren presentado.

d. De conformidad con el Artículo 354 de la Constitución política de Colombia, los registros de la ejecución presupuestal corresponden a la Contraloría General de la República, razón por la cual no es competencia de la C.G.N. conceptuar sobre una definición de la Contabilidad Presupuestal ni sobre su metodología de registro.

Para lo que pueda ser de su utilidad, le informo que las normas que en materia presupuestal deben atender las entidades que conforman el Presupuesto General de la Nación son el Título XII, Capítulos 3° y 4° de la Constitución política de Colombia, el Decreto 111 de 1996, por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto, y demás normas reglamentarias. El Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación dispuso que

este será el marco legal a partir del cual las entidades territoriales expedirán sus respectivos estatutos de presupuesto.

Por otra parte, es preciso advertir que el correo electrónico *webmaster@contaduria.gov.co*, que usted ha empleado para elevar sus consultas, está habilitado únicamente para proferir comunicaciones automáticas de ciertos trámites emanados de la C.G.N., razón por la cual debe abstenerse de utilizar este medio y en su lugar, elevar sus consultas a través de las cuentas de correo *cgninvestigacion@contaduria.gov.co* o *contactenos@contaduria.gov.co*

CONCEPTO No. 20172000023481 DEL 18-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conformación del Comité técnico de sostenibilidad y saneamiento contable

Señor

JOSÉ DAVID GARZÓN RIVEROS
Florencia- Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el Nº 2017-550-001852-2 del 6 de Abril de 2017, mediante la cual consulta ¿Pueden los asesores del municipio formar parte del Comité de Saneamiento Contable?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 de 2008 que incorpora al Manual de Procedimientos del RCP, el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE. Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y

comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, de acuerdo con la Norma de Control Interno contable, la Resolución 357 de 2008 aplicable en el proceso de depuración contable permanente y sostenibilidad, con el objeto de que la información refleje la situación de la entidad de manera ajustada a la realidad, prevé la conformación del Comité Técnico de sostenibilidad contable, en donde la entidad puede situar las funciones de saneamiento de la información contable, sin perjuicio de la responsabilidad y autonomía de quienes son responsables por la información contable de la entidad.

En relación con la designación de los miembros que conforman el Comité de sostenibilidad contable, no es competencia de la Contaduría General de la Nación predeterminar su composición, toda vez que ello corresponde a un asunto de carácter eminentemente administrativo, teniendo en cuenta que las personas que sean designadas deben tener los suficientes elementos de juicio para contribuir con el proceso de análisis y evaluación de la consistencia de la información contable y los criterios que permitan recomendar a la instancia decisoria, las acciones a tomar, en caso que se requiera efectuar depuraciones en los estados contables de la entidad.

Es procedente además indicar que la entidad, en desarrollo de la aplicación del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la definición e implementación de las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para llevar a cabo sus diferentes procesos en procura de generar información contable confiable, relevante y comprensible.

CONCEPTO No. 20172000024741 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Plazo para efectuar la depuración contable por parte de las entidades territoriales.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Plazo para efectuar la depuración contable por parte de las entidades territoriales.

Doctora
ANA LUCIA ESCOBAR VARGAS
Alcaldesa Municipal
Municipio de la Calera
La Calera - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001776-2, del día 03 de febrero de 2017, y de acuerdo con las aclaraciones brindadas por vía telefónica, solicita se indique el plazo que tienen las entidades territoriales para efectuar el saneamiento contable, teniendo en cuenta que el Artículo 355 de la Ley 1819 del 28 de diciembre de 2016 establece un plazo de dos (2) años para efectuar dicho proceso a partir de la entrada en vigencia de dicha Ley, y por otra parte, la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece que la aplicación del nuevo Marco Normativo se debe realizar a partir del 1° de enero de 2018, fecha en la cual se debe determinar los saldos iniciales bajo la nueva regulación contable.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1819 de 2016, mediante la cual “se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su Artículo 355 que las entidades territoriales deberán

adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención.

Entre tanto, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por la CGN, adoptó el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en cuyo numeral 3.1. establece que cuando la información contable de las entidades contables públicas no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben: i) determinar las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos u obligaciones de la entidad; ii) adelantar, todas las veces que sea necesario, las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública; y iii) implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que el reconocimiento y revelación del proceso de depuración contable se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

La Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones Incorporan, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Adicionalmente, el Artículo 4° de la Resolución en mención establece que el primer período de aplicación es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017, durante el cual la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

El numeral 3.2.15 de Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual incorporó en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deben: i) adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, y ii) implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que la información financiera que sea objeto de depuración contable será ajustada según la norma aplicable a cada caso particular.

En atención al Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017, mediante la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para efectuar el saneamiento contable de la información para los años 2017 y 2018, así como modifica los Catálogos Generales de Cuentas vigentes, teniendo en cuenta que deben aplicar un marco normativo distinto para cada uno de estos años, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 para el año 2017 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el 2018.

Del mismo modo, la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación emitieron la Circular Conjunta N° 002 de 2016, la cual señala que, entre otros, “los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales, que no den cumplimiento a lo establecido en la Ley 1819 de 2016 y a los términos de lo previsto en los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución 193 de 2016, expedida por la Contaduría General de la Nación – CGN, conllevará a las sanciones que el Código Disciplinario único califica como falta gravísima al tenor de lo dispuesto en el numeral 52, del artículo 48 de la Ley 734 de 2002”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

De conformidad con lo establecido en el numeral 3.1 del Procedimiento de control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008, las actividades administrativas dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental. Como consecuencia de ello, en rigor, el proceso de saneamiento contable debería efectuarse con antelación a la entrada en vigencia del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, toda vez que esta última está orientada a reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública bajo unos nuevos criterios, más no a solventar problemas de calidad de la información contable.

Igualmente, es preciso señalar que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución N° 193 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la

cual deroga la Resolución 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su Artículo 6º, regirá a partir del 1º de enero de 2018.

Ahora bien, dada la coyuntura de coexistencia entre la migración a un nuevo Marco normativo y la disposición contemplada en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, lo aconsejable es que las entidades públicas territoriales efectúen el proceso de depuración ordenado en esta Ley, en el menor tiempo posible, de cara a garantizar la calidad de la información contable que servirá de base para efectuar la implementación de la nueva regulación contable.

No obstante, con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley en mención, la CGN emitió la Resolución N° 107 de 2017 mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento para la depuración contable. Dicha Resolución no realiza excepción alguna a los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución N° 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución N° 193 de 2016, sino que clarifica las cuentas y subcuentas contables que deben utilizar las entidades territoriales en el saneamiento contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Público que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente hasta el 31 de diciembre de 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2018, fecha en que termina el proceso de saneamiento ordenado por la Ley 1819 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000025591 DEL 04-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Identificación de bienes, derechos y obligaciones en los libros auxiliares

Doctor
 JUAN CARLOS HERRÁN VÉLEZ
 Subdirector Financiero
 Agencia Colombiana para la Reintegración de Personas y Grupos Alzados en Armas ACR
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500010452 de fecha marzo 2 de 2017, en la cual solicita concepto sobre el adecuado procedimiento contable para identificar los beneficiarios de los pagos, por cuanto la Contraloría General de la República CGR, en desarrollo del proceso de auditoría a la información contable de la entidad, reporta un hallazgo al considerar que en el sistema de información contable de la entidad no se identifican registros a nivel de tercero en relación con los pagos realizados a las “Personas en Proceso de Reintegración” (PPR), cuyos desembolsos se realizan a través de un encargo fiduciario.

CONSIDERACIONES

El Anexo a la Resolución N° 357 de 2008, el punto 3, que hace referencia a los procedimientos de control interno contable, en los numerales 3.2 y 3.4 del mismo, la CGN señala lo siguiente:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos: (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte los numeral 3.11, de la citada Resolución, señala:

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.” (Subrayados fuera de texto)

Por último, respecto de lo señalado anteriormente en relación con la Resolución 357 de 2008, es importante tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 del “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la que en el Artículo 6o., determina:

Artículo 6o. Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, sobre el tratamiento diferencial de algunos rubros como los gastos reservados, la Ley N° 1097 de 2006, por la cual se regulan los gastos reservados, dispone lo siguiente:

“Artículo 1º. Definición de gastos reservados. Los gastos reservados son aquellos que se realizan para la financiación de actividades de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal, protección de testigos e informantes. (...)

Artículo 2º. Entidades autorizadas. Quedan autorizados para ejecutar gastos reservados, todos los organismos del Estado que realicen actividades de inteligencia,

construccion, investigacion criminal, proteccion de testigos e informantes y en general todos aquellos que realicen actividades descritas como gastos reservados en el articulo 1° de esta ley." (Subrayado fuera del texto)

De otro lado, se debe tener en cuenta lo dispuesto por la DIAN en la Resolucion Numero 000068 de 2016, donde señala al grupo de obligados a suministrarle, por el año gravable 2017, lo mismo que el contenido, características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega. En el Artículo 18 de la misma se indican las responsabilidades a cargo de las Sociedades Fiduciarias y la información que éstas deben suministrarle, ordenando lo siguiente:

"18.11. Información adicional de las sociedades fiduciarias. Las sociedades fiduciarias deberán informar bajo su propio NIT y razón social, la totalidad de los patrimonios autónomos y/o encargos fiduciarios administrados durante el año, con los siguientes datos:

18.11.1. La información de los fideicomisos (patrimonios autónomos y encargos fiduciarios) administrados, debe especificar la identificación, apellidos y nombres o razón social, dirección, país de residencia o domicilio del fideicomitente o fiduciante y el número del fideicomiso mediante el cual se informa a la Superintendencia Financiera de Colombia, los tipos y subtipos del fideicomiso, de acuerdo a la clasificación de negocios fiduciarios, el valor patrimonial de los derechos fiduciarios, el valor total de las utilidades causadas, en el Formato 1013 Versión 8, de la siguiente manera: (...)

18.12. Información de los órganos que financien gastos con recursos del tesoro nacional. De acuerdo con lo establecido en el artículo 2.8.4.3.1.2. del Decreto 1068 de 2015 - Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, los Secretarios Generales de los órganos que financien gastos con recursos del Tesoro Nacional, o quienes hagan sus veces, deberán informar los pagos efectuados y las retenciones practicadas en el año gravable, así: (...)

18.11.3. La información de los pagos o abonos en cuenta realizados con recursos del fideicomiso deberá reportarse en el Formato 1014 Versión 1, identificando a cada una de las personas o entidades beneficiarias de los pagos o abonos en cuenta y las retenciones practicadas o asumidas durante el año, indicando el número, el tipo y el subtipo de fideicomiso, teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 18.2 del artículo 18 de la presente Resolución. (...)

PARÁGRAFO 2. Corresponde a las sociedades fiduciarias reportar la información relacionada con los fideicomisos que ella administre, de conformidad con los términos

previstos en el numeral 18.11 del artículo 18 de la presente Resolución.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 106, se señala lo siguiente:

“106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En desarrollo de lo dispuesto por la CGN en el Anexo de la Resolución N° 357 de 2008, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP, deben documentar las políticas y demás prácticas contables que implementen a su interior, las cuales deben adoptarse en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 3.4 del anexo a la Resolución antes citada, genéricamente se establece la obligación de identificar de manera individual los bienes, derechos y obligaciones de las entidades, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

La identificación con el nombre y NIT de la persona natural o jurídica en el auxiliar contable tercero debe provenir del esquema de registro previsto en cada Macroproceso (ingresos, gastos), la cual debe realizarse de acuerdo con las normas contables vigentes y los requerimientos propios del sistema.

Ahora bien, en el caso de los registros en SIIF, como el Catálogo contable y sus auxiliares son universales, solo se han definido tratamientos para situaciones especiales como ocurre en las entidades que tienen a su cargo la ordenación de los gastos reservados de conformidad con lo dispuesto por la Ley N° 1097 de 2006, caso en el que se utiliza una subcuenta especial que no requiere tercero y en la ejecución de la cadena presupuestal de gastos el tercero es la unidad que ejecuta el presupuesto, ello debido a que legalmente no se permite la identificación del tercero beneficiario del pago.

Como consecuencia de ello, si las erogaciones expuestas en su caso tiene el fundamento legal para clasificarse como Gastos reservados, bajo el entendido que los datos que administra la sociedad fiduciaria en cumplimiento del encargo fiduciario respectivo sirven de auxiliar contable para cumplir con lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.4 del Anexo a la Resolución N° 357 de 2008 donde se exige la individualización de los terceros, la entidad debe adoptar formalmente una política contable en tal sentido.

CONCEPTO No. 20172000028941 DEL 26-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de los recursos que entrega en administración el municipio de Envigado a Metroplús S.A. para la construcción de tramos del sistema de transporte masivo.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de los recursos que recibe Metroplús S.A en administración por parte del municipio de Envigado, para la construcción de tramos del sistema de transporte masivo.

Doctor

WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO

Profesional Universitario

Alcaldía de Envigado

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500009042, del día 23 de febrero de 2017, en la cual se solicita lo siguiente:

“Los recursos que entrega el municipio de Envigado a Metroplus S.A. (Cod 231205001) para la construcción de los diferentes tramos del sistema de transporte masivo que

estarán ubicados en la jurisdicción de nuestro municipio, ¿En qué cuenta deben registrarse?

Nosotros los venimos registrando en la subcuenta 142402- Recursos entregados en administración, cuenta que de acuerdo a la tabla de homologaciones es recíproca, pero la entidad receptora de los recursos, en este caso Metroplus S.A., realiza los registros contables de los dineros recibidos en cuentas de orden acreedoras, por consiguiente no habría reciprocidad.

Les solicito el favor nos de orientación al respecto”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

a. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, establece:

“11. ENCARGOS FIDUCIARIOS CON RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

Cuando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de encargos fiduciarios en los cuales esta última participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:

La entidad contable pública titular de los recursos debita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario–Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria. (...)

La entidad contable pública que administra los recursos, a través del encargo fiduciario, acredita la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB). (...) (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la misma resolución, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...) (Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados.
- 2- El valor de los ingresos obtenidos. (...)”

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad contable pública, que se encuentran en su poder o que han sido entregados para ser administrados por terceros.”

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos u otros activos reintegrados o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.
- 2- El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos

Los menores valores originados en la administración de los recursos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.
- 2- Los mayores valores originados en la administración de los recursos.” (Subrayado fuera de texto)

9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 93-Acreedoras de Control. (...)” (Subrayado fuera de texto)

b. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos. (Subrayado fuera de texto)

9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: "Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos u otros activos reintegrados o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.
- 2- El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos
- 3- Los menores valores originados en la administración de los recursos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.
- 2- Los mayores valores originados en la administración de los recursos." (Subrayado fuera de texto)

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB): "Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 - Acreedoras de control.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

De acuerdo con el contexto expuesto en su consulta, bajo el Régimen Precedente de Contabilidad Pública, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades de gobierno, los recursos en efectivo que el municipio entregue a Metroplús S.A. para la construcción de diferentes tramos del sistema de transporte masivo del municipio, deberán ser registrados en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida afectar la subcuenta correspondiente a la naturaleza de los recursos de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por otro lado, Metroplús S.A., entidad que actúa como administradora de los recursos en calidad de gestora del sistema de transporte masivo, y que se encuentra sujeta actualmente al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, deberá registrar los recursos de acuerdo con las siguientes opciones:

1. Si la administración de los recursos es llevada a cabo por cuenta propia, es decir, Metroplús S.A. los recibe y ejecuta a su nombre, deberá registrarlos como un pasivo en la cuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponde con la naturaleza de los recursos, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En este caso la empresa deberá reportar a la CGN el pasivo indicado como operación recíproca, para efectos de la eliminación con el reporte de la operación recíproca que deberá reportar el Municipio por el saldo de los recursos entregados en administración.

2. Si Metroplús S.A. administra los recursos del municipio a través de encargos fiduciarios, en los que actúa como fideicomitente, deberá controlarlos mediante cuentas de orden acreedoras, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, afectando también la subcuenta 991510- Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA. En este caso no habría lugar a reporte de operaciones recíprocas a la CGN por parte de ninguna de las dos entidades, dado que la empresa estaría afectando cuentas de orden y el municipio cuentas del estado de situación financiera.

CONCEPTO No. 20172000028981 DEL 26-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aspectos varios sobre Estados Financieros y conversión de partidas en moneda extranjera.

Doctora

LEYDI S. GUZMÁN

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002004-2 del 21 de Abril de 2017, mediante la cual consulta:

1. En los estados financieros dictaminados debe anteponerse “Ver opinión adjunta u otra similar?”
2. Debe en todos los casos el cuerpo de los Estados Financieros contener el Nit de la entidad?
Si no presentan el Nit en los Estados Financieros, pero si en las revelaciones podría indicarse que se encuentran viciados?
3. Para efecto de la conversión de los estados financieros a una moneda extranjera se debe utilizar la TRM publicada por Superfinanciera y el Banco de la República, o es posible utilizar una tasa publicada por bancos centrales de otros países o por portales de internet o publicaciones altamente reconocidas?
4. Las revelaciones señaladas en los marcos normativos para cada uno de los elementos de los Estados Financieros deben considerarse como revelaciones mínimas exigibles, o cada entidad tiene la potestad de elegir las revelaciones a presentar de acuerdo a lo que consideran debe conocer el usuario de los estados financieros?

Al respecto se atiende su solicitud en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública precedente en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP presenta el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, el cual señala:

1. FORMALIDADES COMUNES PARA LA ELABORACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Los estados contables básicos son el Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos.

...

En su elaboración y divulgación deben tenerse en cuenta las siguientes directrices:

2. ENCABEZADO

Deben presentarse con un encabezado que contenga el nombre de la entidad contable pública, el nombre del estado contable básico, la fecha de corte o el período al que corresponde, indicando el día, mes en letras, año, y el nivel de precisión utilizado en la presentación de las cifras (millones, miles, etc.). (Subrayado fuera de texto)

3. REFERENCIAS CRUZADAS

Deben usarse referencias que permitan el cruce de cada uno de los conceptos y valores con las notas a los estados contables, mostrando el número de la nota relacionada.

4. RESPONSABLES

Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas.

5. CERTIFICACIÓN

Consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad, que la contabilidad se elaboró conforme a la normativa señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, y que la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, económica, social

y ambiental de la entidad contable pública, además de que se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados contables básicos, principalmente las referidas a:

- Que los hechos, transacciones y operaciones han sido reconocidos y realizados por la entidad contable pública durante el período contable.
- Que los hechos económicos se revelan conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.
- Que el valor total de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, ha sido revelado en los estados contables básicos hasta la fecha de corte, por la entidad contable pública.
- Que los activos representan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros y los pasivos representan hechos pasados que implican un flujo de salida de recursos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, en la fecha de corte.

La certificación se afectará cuando los estados contables sean modificados por decisión de la asamblea de accionistas o junta directiva de la entidad contable pública, o por las autoridades gubernamentales, y en consecuencia deben certificarse nuevamente. La certificación de los estados contables básicos debe estar firmada por el representante legal de la entidad contable pública, y por el contador público con el número de tarjeta profesional.

6.FIRMAS DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión “Ver certificación anexa”. Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador.

Si los estados contables son dictaminados deberá adicionarse la firma del revisor fiscal, indicando la expresión “Anexo dictamen”, enunciando los nombres y apellidos, así como el número de la tarjeta profesional.

Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa.

Por otra parte, el numeral 1 Tasa representativa del mercado-TRM, del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado, estipula: “Cuando las normas técnicas de activos o pasivos no consideren metodologías específicas de actualización, los derechos y obligaciones representados en moneda extranjera se deben reexpresar mensualmente en moneda legal, mediante la aplicación de la tasa representativa del mercado-RTM vigente al corte mensual certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia y convertida previamente a dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, si está expresada en una moneda distinta al dólar de los Estados Unidos. Para el efecto se utiliza la tasa de cambio que rija entre las dos monedas informada por el Banco de la República.”

CONCLUSIONES

Para atender a su solicitud debemos remitirnos a lo señalado en el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, en el cual se establecen los criterios básicos y fundamentales para su elaboración y divulgación así como de las notas por parte de las entidades contables públicas, por lo que en relación con cada una de sus preguntas nos permitimos señalar:

1. En los estados financieros dictaminados debe anteponerse “Ver opinión adjunta u otra similar?”

Para el caso de los estados contables dictaminados deberán estar expresos además de la firma del revisor fiscal, sus nombres y apellidos, el número de su tarjeta profesional, y la expresión “Anexo dictamen”.

2. Debe en todos los casos el cuerpo de los Estados Financieros contener el Nit de la entidad?

Si no presentan el nit en los Estados Financieros, pero si en las revelaciones podría indicarse que se encuentran viciados?

La reglamentación para la presentación de los Estados Financieros por parte de las entidades contables públicas no incluye que deba contener el Nit de la entidad.

3. Para efecto de la conversión de los estados financieros a una moneda extranjera se debe utilizar la TRM publicada por Superfinanciera y el Banco de la República, o es posible utilizar una tasa publicada por bancos centrales de otros países o por portales de internet o publicaciones altamente reconocidas?

La efectos de conversión de Estados Financieros debe atenerse a los lineamientos estipulado en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado, en el cual se establece que la tasa representativa del mercado es la certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia y que para efectos de las equivalencias a otras monedas diferentes al dólar de los Estados Unidos, deberán utilizarse las tasas de cambio fijadas por el Banco de la República.

4. Las revelaciones señaladas en los marcos normativos para cada uno de los elementos de los Estados Financieros deben considerarse como revelaciones mínimas exigibles, o cada entidad tiene la potestad de elegir las revelaciones a presentar de acuerdo a lo que consideran debe conocer el usuario de los estados financieros?

Las revelaciones a los Estados financieros exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública, corresponde a las descripciones mínimas y por lo tanto cada entidad, según la naturaleza de sus operaciones, deberá incluir aquellas revelaciones que considere pertinentes para presentar a los usuarios una información confiable, relevante y comprensible.

CONCEPTO No. 20172000029171 DEL 30-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Publicación de Estados Financieros mensuales a que hace referencia el Formulario CGN2007 Control Interno Contable sobre la Revelación

Doctor
HÉCTOR ENRIQUE LEÓN OSPINA
Oficina de Control Interno
Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500018182 , el día 05 de abril de 2017, mediante la cual consulta:

“...solicito su concepto respecto a la pregunta del Formulario CGN2007 CONTROL INTERNO CONTABLE, en la actividad análisis, interpretación y comunicación de la información de la etapa de revelación, código 1.50, numeral 42 que indica: “se publica mensualmente en lugar visible y de fácil acceso a la comunidad el balance general y el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental?” (Sic)

Lo anterior, con el fin de tener mayor claridad en cuanto a si la expresión “se publica mensualmente”, hace referencia a una publicación de estados financieros una vez terminado cada mes e inmediatamente después de hacerse el cierre mensual, o si por el contrario, se refiere a que los estados financieros se deben publicar por cada mes sin importar la periodicidad de la publicación bien sea trimestral, semestral, etc.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Capítulo II, Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el numeral N° 7 PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS, establece las formalidades que deben cumplir las entidades contables públicas para la divulgación y publicación de los estados contables básicos, así:

“PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS. El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal. Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, la Ley 734 de 2002 - Código Disciplinario Único en su artículo 34, numeral 36, establece los deberes que deben cumplir los servidores públicos, así:

“Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, determina:

“5. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE.

El informe anual de evaluación del control interno contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presenta mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa y cualitativa, de la siguiente forma:

5.1. Valoración cuantitativa.

Esta parte del formulario tiene el objetivo de evaluar en forma cuantitativa, con interpretaciones cualitativas, el grado de implementación y efectividad de los controles asociados a las actividades del proceso contable, así como de otros elementos de control. Esta parte del formulario tiene la siguiente estructura: (...)

1.2 ETAPA DE REVELACIÓN (...)

1.2.2 ANÁLISIS, INTERPRETACIÓN Y COMUNICACIÓN DE LA INFORMACIÓN (...)

42. Se publica mensualmente en lugar visible y de fácil acceso a la comunidad el balance general y el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental?” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que las Entidades Contables Públicas incluidas dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se encuentran obligadas a publicar sus estados contables intermedios de cada mes, en el mes siguiente a la ocurrencia de los hechos económicos registrados, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público dando cumplimiento a lo establecido por el Régimen de Contabilidad Pública y el Código Disciplinario Único, Ley 734 de 2002.

Como consecuencia de ello, no es viable pensar en hacer una publicación trimestral o semestral de la información contable correspondiente a los meses que comprenden alguno de estos períodos.

CONCEPTO No. 20172000030791 DEL 14-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Vigencia de las Resoluciones N° 357 de 2008 y 193 de 2016 con la expedición del Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017

Doctor
 FERNANDO ALFONSO MANTILLA
 Asesor - Secretaria General
 Secretaria General
 Superintendencia Nacional de Salud
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500022452, el día 05 de mayo de 2017, y ampliada a través de correo electrónico, en la cual consulta:

“1. Al tener entre los miembros del Comité de Sostenibilidad Contable, a los integrantes del Grupo de Cartera que exige el Decreto 445 de 2017, y verificar que las causales definidas desde el ámbito jurídico en el citado Decreto, están inmersas en las causales técnicas contables de la Resolución de nuestra entidad, es válido continuar sesionando y depurando la cartera a la luz de las causales contenidas en la Resolución 878 de 2016, que son las mismas que expresa la Contaduría General de la Nación en su Resolución 357 de 2008.?”

2. Debe interpretarse que las causales previstas en el Decreto 445 de 2017, derogan tácitamente las previstas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008 de la Contaduría General de la Nación?

3. Se puede actualizar la norma interna (y ajustar en lo pertinente) si se interpreta que las normas per se, no son excluyentes sino complementarias? “

4. Con la entrada en vigencia del Decreto 445 de 2017, cuál va a ser la doctrina contable respecto de su aplicabilidad y alcance, a tener en cuenta por parte de las entidades estatales frente a su aplicación vs lo preceptuado en la Resolución 357 de 2008 (vigente) y la Resolución No 193 de 2016 que entra a regir a partir del mes de enero del próximo año.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el párrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, prescribe:

“Que se hace entonces necesario expedir la reglamentación del párrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015 en aras de castigar la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación” (...) (Subrayados fuera del texto)

ARTÍCULO 2.5.6.1. Objeto. El presente Decreto reglamenta la forma en la que las entidades públicas del orden nacional, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial.

ARTÍCULO 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.

ARTÍCULO 2.5.6.3. Cartera de imposible recaudo y causales para la depuración de cartera.- No obstante las gestiones efectuadas para el cobro, se considera que existe cartera de imposible recaudo para efectos del presente Título, la cual podrá ser depurada y castigada siempre que se cumpla alguna de las siguientes causales: a. Prescripción. b. Caducidad de la acción. c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen. d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro. e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

ARTÍCULO 2.5.6.4. Actuación administrativa. Los representantes legales de las entidades públicas señaladas en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, declararán mediante acto administrativo el cumplimiento de alguna o algunas de las causales señaladas en el artículo anterior, con base en un informe detallado de la causal o las causales por las

cuales se depura, previa recomendación del Comité de Cartera que exista en la entidad o el que para el efecto se constituya.

ARTÍCULO 2.5.6.5. Constitución del Comité de Cartera. En el caso que no exista Comité de Cartera, el representante legal de cada entidad señalada en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, lo constituirá y reglamentará internamente mediante acto administrativo, el cual estará integrado como mínimo por cinco (5) servidores públicos, quienes tendrán voz y voto, tres de los cuales desempeñaran los siguientes cargos: a. Secretario General, quien haga sus veces o su delegado, quien lo presidirá. b. Jefe del Área Financiera o quien haga sus veces. c. Jefe del área que tenga delegada la función de cobro de cartera. (...)

ARTÍCULO 2.5.6.6 Competencia y responsabilidad. La responsabilidad y competencia para realizar la depuración, el castigo de los valores y la exclusión de la gestión de los valores contables de cartera recae en el representante legal de cada entidad, quien para tal fin proferirá el acto administrativo que corresponda, previa recomendación del Comité de Cartera. (...)

Por su parte, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por Contaduría General de la Nación, mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, señala:

“Artículo 1°. Adóptese el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible. (...)

1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.(...)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público”. (Subrayados fuera del texto)

Asimismo, la Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, determina:

ARTÍCULO 1° Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedara como se indica en el anexo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan. (...)

ARTÍCULO 6°. **Vigencia y derogatorias.** La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1° de enero de 2018. (Subrayados fuera del texto) (...)

3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continúa y de sostenibilidad de la

información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular". (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

1°. Al tener entre los miembros del Comité de Sostenibilidad Contable, a los integrantes del Grupo de Cartera que exige el Decreto 445 de 2017, y verificar que las causales definidas desde el ámbito jurídico en el citado Decreto, están inmersas en las causales técnicas contables de la Resolución de nuestra entidad, es válido continuar sesionando y depurando la cartera a la luz de las causales contenidas en la Resolución 878 de 2016, que son las mismas que expresa la Contaduría General de la Nación en su Resolución 357 de 2008.

Es pertinente precisar que la Resolución 357 de 2008 emanada de la Contaduría General de la Nación y el Decreto 445 de 2017 tienen alcances diferentes, dado que este último solo versa sobre la depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, en tanto que el Numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución mencionada versa sobre la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables de todas las entidades contables públicas. Como consecuencia de ello, para la aplicación de estas normas deberán tenerse en cuenta los siguientes lineamientos:

1. Las entidades públicas del orden nacional deberán atenerse a lo preceptuado en el Decreto 445 de 2017, en lo relacionado con la depuración de la cartera, en cuanto estén contempladas en su ámbito de aplicación. Para los efectos de la depuración de los demás cifras y datos contenidos en sus Estados contables, deberán acogerse a lo estipulado en la Resolución 357 de 2008 o la Resolución 193 de 2016, según corresponda a su vigencia.

2. Las entidades públicas del orden nacional deberán constituir el Comité de cartera preceptuado en el Decreto 445 de 2017, el cual deberá sesionar en forma independiente del Comité de sostenibilidad contable, dentro de los parámetros establecidos en esa norma.
3. Las entidades contables públicas diferentes a las contempladas en el ámbito de aplicación del Decreto 445 de 2017, deberán continuar aplicando la Resolución 357 de 2008 o 193 de 2016, según les corresponda, para los efectos de la depuración contable, incluyendo lo relacionado con la cartera.

2°. Debe interpretarse que las causales previstas en el Decreto 445 de 2017, derogan tácitamente las previstas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008 de la Contaduría General de la Nación.

La vigencia y aplicación de la Resolución 357 de 2008 debe entenderse en el contexto de la respuesta proferida en el punto inmediatamente anterior de estas conclusiones.

3°. Se puede actualizar la norma interna (y ajustar en lo pertinente) si se interpreta que las normas per se, no son excluyentes sino complementarias.

La Supersalud deberá efectuar los ajustes a su Resolución que sean necesarios para deslindar las competencias y alcances señalados en el contexto de la respuesta proferida en el punto 1° de estas conclusiones.

4°. Con la entrada en vigencia del Decreto 445 de 2017, cuál va a ser la doctrina contable respecto de su aplicabilidad y alcance, a tener en cuenta por parte de las entidades estatales frente a su aplicación vs lo preceptuado en la Resolución 357 de 2008 (vigente) y la Resolución No 193 de 2016 que entra a regir a partir del mes de enero del próximo año.

La Doctrina contable pública será consecuente con lo estipulado en la respuesta proferida en el punto 1° de estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20172000031031 DEL 16-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Requerimientos para registro de activos con base en el Catálogo General de Cuentas.

Doctor

ANA DEIDA CACHAY RODRÍGUEZ

Secretaría de Hacienda

MUNICIPIO DE MANÍ

Maní - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500019092, del día 12 de abril de 2017, en la cual expone que el aplicativo contable utiliza el clasificador del índice universal de inventarios de la Resolución 04 de 1960 y se presenta dificultad en la conciliación para los registros contables, además menciona que dicho aplicativo no adelanta las depreciaciones y valorizaciones correspondientes, por lo cual las depreciaciones se realizan en Excel.

Se solicita concepto con respecto a lo mencionado anteriormente, con el fin de poder exigir al fabricante del aplicativo que realice los ajustes necesarios para que los inventarios se registren con base en el plan de cuentas expedido por la Contaduría General de la Nación.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las conclusiones del Concepto N° 2017000030241 de 2017, dirigido al Señor Asdrubal Ropero Pérez, indican lo siguiente:

“Es preciso advertir que la Resolución N° 04 de 1960 fue expedida por la Contraloría General de la República y sus efectos se orientan a los asuntos propios del Control fiscal, razón por la cual no tiene incidencia de orden contable. Por lo tanto la vigencia de esta norma, no depende de la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación.”

Por otro lado, el Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, expresa lo siguiente con respecto al proceso contable:

“61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica y conceptual, los representa por medio de instrumentos como la partida doble y la base del devengo o causación en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables que son útiles para el control y la toma de decisiones sobre los recursos, por parte de diversos usuarios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la misma Resolución, menciona:

“TÍTULO I. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

Se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Es preciso aclarar que la Resolución N° 04 de 1960 fue expedida por la Contraloría General de la República, por lo cual no tiene incidencia en términos contables, y su contenido y vigencia no es competencia de la CGN.

Por otro lado, para dar cumplimiento con el proceso contable, establecido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), anexo a la Resolución N° 354 de 2007, y de acuerdo con la organización contable, la entidad deberá establecer los requerimientos del aplicativo contable, que contribuyan al cumplimiento de los criterios de reconocimiento, para la identificación, clasificación, registro y ajustes de los hechos económicos, así como de los criterios de revelación y presentación de la información contable.

Para efectos de la clasificación y registro de los hechos económicos, la entidad debe considerar los códigos expuestos en el Catálogo General de Cuentas, parte del RCP expedido por la CGN, independientemente de la codificación adicional que la entidad posea para los hechos económicos, por cuenta de otros requerimientos internos o externos.

Con respecto a las depreciaciones y valorizaciones de los activos, deberán ser reconocidas de acuerdo con lo establecido en las norma de contabilidad, por lo cual, es importante que el aplicativo contable cuente con funciones que coadyuven a realizar el cálculo y registro de estos hechos, sin embargo, será decisión de la entidad, de acuerdo con sus características, capacidad y presupuesto, la realización de estas funciones de manera automatizada por medio del aplicativo o de forma manual, siempre y cuando no se menoscabe la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información.

CONCEPTO No. 20172000031501 DEL 22-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Causación de intereses de mora sobre sentencias y conciliaciones

Doctor

ALVARO BAUTISTA MALDONADO

Profesional especializado

Fiscalía General de la Nación

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002415-2 del 16 de Mayo de 2017, mediante la cual solicita a la CGN conceptuar respecto del procedimiento que la entidad debe aplicar para ajustar la liquidación de los intereses de mora en cada vigencia, sobre las obligaciones por sentencias y conciliaciones.

Lo anterior teniendo en cuenta para cada caso:

1. La actualización de los intereses implicaría revisar en cada proceso, la fecha de la ejecutoria y la fecha de cumplimiento de requisitos para la aplicación probable de una casación de intereses de 6 meses para procedimiento por Código Contencioso Administrativo (Decreto 01 de 1984) o de 3 meses para el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de enero 18 de 2011)

2. Se debería validar que código o ley se debe aplicar en la liquidación de intereses teniendo en cuenta que cada procedimiento el CCA y el CPACA manejan tasas diferentes.

CONSIDERACIONES

La información contable atenderá a las características cualitativas de Razonabilidad cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad.

De otra parte, acorde a lo señalado por el Principio de Devengo o Causación, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, el Régimen de Contabilidad Pública dispone en el Principio de Devengo o Causación, que los hechos económicos deberán reconocerse en el momento en que suceden con independencia de la corriente de efectivo. En consecuencia, la entidad determinará en sus procesos internos cuál será la mejor estimación para calcular los intereses de mora que deberán reconocerse en la contabilidad de la entidad, registro que debe efectuarse desde el momento en que empieza a generarse la obligación y su valor, el que será objeto de revisión permanentemente hasta cuando efectivamente se realice su pago.

Según lo señalado y a fin de poder reconocer los intereses de mora por sentencias, la Fiscalía deberá adoptar las acciones administrativas necesarias para viabilizar los procesos conducentes a determinar cuáles son los procesos judiciales objeto de cálculo de intereses de mora, liquidar los intereses de mora sobre los procesos anteriormente identificados y registrar contablemente el valor de los intereses de acuerdo con la liquidación efectuada, desde el momento en que estos se causen de conformidad con las normas aplicables. Mientras se determinan los mecanismos aludidos anteriormente, la entidad deberá

efectuar un plan de contingencia para proceder a incorporar progresivamente las liquidaciones de los intereses de mora sobre las sentencias.

Por otra parte, es preciso advertir que el Decreto 01 de 1984 fue expresamente derogado por el artículo 309 de la Ley 1437 de 2011.

CONCEPTO No. 20172000033831 DEL 23-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Definición de responsables en el proceso de depuración contable por parte de las entidades territoriales, conforme al Artículo 355 de la Ley N 1819 de 2016.

Doctor
LUIS MANUEL GONZALEZ RODRIGUEZ
Secretario de Hacienda Municipal Sibaté
Sibaté

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500023592 del día 12 de mayo de 2017, mediante la cual consulta sobre el saneamiento contable del Municipio de Sibaté, en los siguientes términos:

“El artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, que hace referencia al SANEAMIENTO CONTABLE: establece que: Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la ley 1753 de 2015, el plazo para adelantar dichos procesos será de dos (2) años, contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificada por las contralorías departamentales.

A su vez el artículo 59 de la ley 1739 de 2014- SANEAMIENTO CONTABLE.- (Modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015), establece: “Las entidades públicas adelantaran en un plazo de cuatro (4) años, contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Para el efecto deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afectan su patrimonio, depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera del caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley. (...)

La consulta en concreto es:

Quien define el proceso y el procedimiento mediante el cual se puede realizar la depuración contable de las cuentas por cobrar de la Oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda del municipio de Sibate- Cundinamarca? Sin que dicha depuración posteriormente se pueda ver como un detrimento, patrimonial para la entidad y que tampoco se vea comprometida la responsabilidad fiscal o disciplinaria del funcionario que la ordene.

Lo anterior en consideración a lo establecido por el artículo 817 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por los artículos 86 de la ley 788 de 2002 y 8 de la ley 1066 de 2006, que señala: término de prescripción de la acción de cobro: La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:

1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fiado por el gobierno nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente. (Acuerdo municipal).
2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas de forma extemporánea.
3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.
4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.”

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

La Ley 1066 de 2006 en sus Artículos 1 a 3 prescribe:

Artículo 1º. Gestión del recaudo de cartera pública. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

Artículo 2°. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.
2. Incluir en sus respectivos presupuestos de ingresos el monto total del recaudo sin deducción alguna.
3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad. (...)

Por su parte el Procedimiento de control interno contable adoptado mediante la Resolución No. 357 de 2008 de la CGN, señala:

“1.1. Control Interno Contable. Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.
(...)

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE. Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad. Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Teniendo en cuenta que el registro contable de los eventos a que hace referencia su consulta deben dar lugar al reconocimiento de egresos que podrían inducir a entender que se produjo un detrimento patrimonial, es necesario tener en cuenta lo señalado en la Ley 610 de 2000 que en sus Artículos 3º y 6º, señala:

“Artículo 3º. Gestión fiscal. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

Artículo 6º. Daño patrimonial al Estado. Para efectos de esta ley se entiende por daño patrimonial al Estado la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías. Dicho daño podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público.”

Por otra parte, la Ley 1819 de 2016, mediante la cual “se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su Artículo 355 que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención.

En atención al Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017, mediante la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para efectuar el saneamiento contable de la información para los años 2017 y 2018, así como modifica los Catálogos Generales de Cuentas vigentes, teniendo en cuenta que deben aplicar un marco normativo distinto para cada uno de estos años, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 para el año 2017 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el 2018.

Del mismo modo, la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación emitieron la Circular Conjunta N° 002 de 2016, la cual señala que, entre otros, “los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales, que no den cumplimiento a lo establecido en la Ley 1819 de 2016 y a los términos de los previsto en los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución 193 de 2016, expedida por la Contaduría General de la Nación- CGN, conllevará a las sanciones que el Código Disciplinario único califica como falta gravísima al tenor de los dispuesto en el numeral 52, del artículo 48 de la Ley 734 de 2002”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

El proceso de depuración contable es una actividad de carácter permanente, que se debe adelantar para procurar que los estados contables revelen siempre la realidad financiera, económica y social de la entidad pública, a efectos de garantizar el cumplimiento de las características relativas a la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública y de la utilidad que esta debe representar para los usuarios de la misma.

Frente a lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, se observa que la depuración contable se convierte en un imperativo que debe adelantarse obligatoriamente en concordancia con los demás ordenamientos legales asociados al proceso allí ordenado. Si efectuadas las acciones dispuestas en este ordenamiento legal, la entidad determina que los derechos por impuestos referidos en la consulta, se encuentran afectados por una o varias de las situaciones enumeradas en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad, de la Resolución N° 357 de 2008, se deberán adelantar las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. Este procedimiento es aplicable únicamente para efectos contables y por lo tanto si llegaren a existir conductas atentatorias de las normas superiores de carácter fiscal, disciplinario y/o penal, regulación sobre la cual no es competente la Contaduría General de la Nación para emitir conceptos, la evaluación y proceder corresponde a las autoridades competentes respectivas, según la naturaleza de la falta cometida.

No es competencia de la Contaduría General de la Nación determinar cuándo se configura detrimento patrimonial, pues ello lo califican las Contralorías, en ejercicio de sus funciones de fiscalización y atemperados a lo dispuesto en los artículos 3 y 6 de la Ley 610 de 2000, conductas que se configuran por la actuación de los servidores públicos,

independientemente de si se han o no depurado los estados contables de una entidad pública.

Igualmente, es preciso señalar que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 193 de mayo 5 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008 partir del 1 de enero de 2018.

Por otra parte, es el Municipio quien debe definir la asignación de responsabilidades sobre depuración contable de sus cuentas por cobrar, dando cumplimiento a los criterios establecidos en la normatividad contable y adelantando las gestiones administrativas y de control que sean necesarias para verificar que los saldos reconocidos en el Grupo 14-DEUDORES que ya no representan un derecho cierto para la entidad de conformidad con lo definido en sus manuales de funciones, procesos y procedimientos.

Ahora bien, dada la coyuntura de coexistencia entre la migración a un nuevo Marco normativo y la disposición contemplada en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, lo aconsejable es que las entidades públicas territoriales efectúen el proceso de depuración ordenado en esta Ley, en el menor tiempo posible, de cara a garantizar la calidad de la información contable que servirá de base para efectuar la implementación de la nueva regulación contable.

No obstante, con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley en mención, la CGN emitió la Resolución N° 107 de 2017 mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento para la depuración contable. Dicha Resolución no realiza excepción alguna a los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución N° 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución N° 193 de 2016, sino que clarifica las cuentas y subcuentas contables que deben utilizar las entidades territoriales en el saneamiento contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Público que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente para el año 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones para el año 2018.

CONCEPTO No. 20172000034311 DE 27-06-2017

MARCO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
<i>Contaduría General de la Nación</i>	<i>Régimen de Contabilidad Pública</i> 1450

1	NORMATIVO	
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable por parte de las entidades territoriales

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable por parte de las entidades territoriales

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable

Señor

HUGO HERNAN TORRES QUIÑONES

Contador Público

Dirección: Carrera 40 N° 19B – 102, Código Postal: 520002

Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002480-2, del día 19 de mayo de 2017, mediante la cual solicita se aclare las siguientes inquietudes, en ocasión de la emisión de la Resolución N° 107 de 2017, que trata el tema del saneamiento contable para las entidades territoriales:

1. ¿Existe una fecha determinada para hacer entrega del saneamiento contable del año 2017 y año 2018?
2. ¿Las Empresas Sociales del Estado y Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios se pueden considerar como Entidades Territoriales, y estarían o no obligadas a realizar el saneamiento contable?
3. ¿Existe algún manual de procedimientos o reglamentación sobre la forma como debe desarrollarse el saneamiento contable en las diferentes entidades territoriales?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y

consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

Por otra parte, la Ley N° 1819 de 2016, mediante la cual “se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su Artículo 355 que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención.

Entre tanto, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por la CGN, adoptó el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en cuyo numeral 3.1. establece que cuando la información contable de las entidades contables públicas no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben: i) determinar las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos u obligaciones de la entidad; ii) adelantar, todas las veces que sea necesario, las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública; y iii) implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que el reconocimiento y revelación del proceso de depuración contable se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

El Artículo 5º de la Resolución N° 193 de 2016, modificado por el Artículo 6º de la Resolución N° 693 de 2016, mediante la cual incorporó en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece el cronograma de aplicación del Procedimiento, tal como se indica a continuación:

“Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno

contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación.

Entidades de gobierno. Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2019, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, y el correspondiente al año 2017 deberá ser reportado en el año 2018, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.

Parágrafo primero. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), que optaron por aplicar el cronograma previsto en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución 663 de 2015, por la cual se modificó la Resolución 414 de 2014, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2018, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.

Parágrafo segundo. A partir del 1º de enero de 2019, todas las entidades públicas aplicarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, y presentarán el informe de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina la Contaduría General de la Nación". (Subrayado fuera del texto)

El numeral 3.2.15 de la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deben: i) adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, y ii) implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que la información financiera que sea objeto de depuración contable será ajustada según la norma aplicable a cada caso particular.

En atención al Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de

2017, mediante la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para efectuar el saneamiento contable de la información para los años 2017 y 2018, así como modifica los Catálogos Generales de Cuentas vigentes, teniendo en cuenta que deben aplicar un marco normativo distinto para cada uno de estos años, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 para el año 2017 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el 2018.

Del mismo modo, la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación emitieron la Circular Conjunta N° 002 de 2016, la cual señala que, entre otros, “los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales, que no den cumplimiento a lo establecido en la Ley 1819 de 2016 y a los términos de lo previsto en los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución 193 de 2016, expedida por la Contaduría General de la Nación – CGN, conllevará a las sanciones que el Código Disciplinario único califica como falta gravísima al tenor de lo dispuesto en el numeral 52, del artículo 48 de la Ley 734 de 2002”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

- 1) La CGN no ha expedido una norma expresa que determine la presentación de un informe sobre los resultados del proceso de saneamiento contable que deben efectuar las entidades territoriales en cumplimiento de lo preceptuado por el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.
- 2) Ni las Empresas Sociales del Estado ni las Empresas de Servicios Públicos están contempladas como entidades territoriales, por lo tanto no están cobijadas por lo dispuesto en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.

Ahora bien, en rigor y en cumplimiento de las Resoluciones N° 357 de 2008 y 193 de 2016, la depuración contable se debe efectuar por todas las entidades públicas, siempre que exista evidencia de que la información financiera no refleje la realidad de la entidad. Por lo anterior, tanto las Empresas Sociales del Estado, Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios, Entidades Territoriales o del orden Nacional, entre otras que estén sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, están obligadas a efectuar permanentemente la depuración contable de la información.

- 3) Con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley 1819, mediante la cual establece que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración

contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención, la CGN emitió la Resolución N° 107 de 2017 mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento para la depuración contable. Dicha Resolución no realiza excepción alguna a los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, del anexo de la Resolución N° 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, sino que clarifica las cuentas y subcuentas contables que deben utilizar las entidades territoriales en el saneamiento contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente para el año 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones para el año 2018.

El numeral 3.1 del Procedimiento de control interno incorporados mediante la Resolución N° 357 de 2008 y sus modificaciones y el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, establecen que las actividades administrativas dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente y sostenible para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental de las entidades. En el caso de las entidades territoriales, si bien el Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 establece que deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años, lo aconsejable es que estas entidades públicas efectúen el proceso de depuración ordenado en esta Ley en el menor tiempo posible, de cara a garantizar la calidad de la información contable, que a su vez servirá de base para efectuar la implementación de la nueva regulación contable.

Cabe resaltar que mediante la Circular Conjunta N° 002 de 2016 emitida por la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación se ratifica que los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales deben dar cumplimiento a dicha actividad en los términos previstos por los Procedimientos de Control Interno incorporados por la Resolución N° 357 de 2008 y la Resolución N° 193 de 2016, según corresponda, cuando se evidencie que la información contable se encuentre afectada por una o varias de las situaciones que señaladas en dichos procedimientos y que conlleven al deterioro de la calidad de la información, por lo que deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración todas las veces que sean necesarias.

Por último, es decisión de tipo administrativo de las entidades definir y adelantar las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información, atemperándose a lo

dispuesto en el Procedimiento de Control Interno Contable y en general, a lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20172000033991 DEL 23-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de licencias o suscripciones de programas informáticos con plazo de un año.

Doctora
 ESPERANZA BELTRÁN BLANCO
 Profesional especializada en funciones de contadora
 Centro de Memoria Histórica
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002969-2, del día 12 de mayo de 2017, y de acuerdo con las aclaraciones brindadas por vía telefónica, mediante la cual solicita se indique cuál debe ser el reconocimiento de las licencias con plazo de un año, como la suscripción de Adobe o acceso de uso de correos de Google.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 190 del Plan General de Contabilidad Pública establece: "...Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto". (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el numeral 1 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, define a los activos intangibles en los siguientes términos: "(...) Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse,

de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable. (...)”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución 357 de 2008 y sus modificaciones, establece entre las subcuentas de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, el código contable 197007 – Licencias.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Si como resultado del análisis técnico y conceptual realizado por la entidad se determina que las licencias o suscripciones a programas informáticos con plazo de un año cumplen con la totalidad de los criterios definidos en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los Activos Intangibles; es decir, que sean susceptibles de identificarse, controlarse y que provean beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y cuya medición monetaria sea confiable, la entidad deberá registrar dichas licencias o suscripciones en la subcuenta 197007 – Licencias, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES.

En caso de no cumplir con la totalidad de los criterios antes mencionados, deberá reconocer un gasto en las subcuentas 511165 – Intangibles, de la cuenta 5111 GENERALES o 521164 – Intangibles, de la cuenta 5211 GENERALES, según la licencia o suscripción del programa informático esté asociado con actividades de administración o de operación.

CONCEPTO No. 20172000034801 DEL 28-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Responsabilidad de la custodia de las Actas de Apertura de autorizaciones de folios posteriores en los libros de contabilidad

Doctor
RIGOBERTO MORALES BECERRA
Profesional Especializado Grado 26
Grupo Formal de Control Disciplinario Interno
Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500025732, del 26 de mayo de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...si es de obligatorio cumplimiento para el profesional a cargo de la contabilidad de una entidad pública descentralizada del orden distrital, que reposen las actas de apertura de las autorizaciones de folios posteriores en los libros de contabilidad principales, que debe suscribir el representante legal de la entidad, en los términos del artículo 9.2.3 345 y 346 del Plan General de Contabilidad Pública.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, expresa:

“El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores.

También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicional, El artículo 9º de la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, establece:

“CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN. Para los efectos de la presente ley la Contabilidad pública comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y solo en lo relacionado con estos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas Técnicas Relativas a los Soportes, comprobantes y libros de contabilidad contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) contiene lo siguiente:

“345. Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse. Los libros de contabilidad principales de las entidades contables públicas obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, se registran en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, lo cual corresponde a la oficialización de los libros. Estos requisitos son indispensables para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones.

346. En el acta de apertura o de autorización de folios se indicará, por lo menos, el nombre de la entidad contable pública, el nombre del libro, la fecha de oficialización y el número de folios a utilizar con numeración sucesiva y continua. En eventos de caso fortuito o fuerza mayor que ocasionen la destrucción o pérdida de los libros, debe oficializarse uno nuevo, bajo la responsabilidad del Representante Legal.

350. La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de la responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces, el cual podrá designar mediante acto administrativo esta responsabilidad.

354. Toda la documentación contable que constituya evidencia de las transacciones, hechos y operaciones efectuadas por la entidad contable pública deben estar a disposición de los usuarios de la información, en especial, para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran.” (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, la Resolución N° 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para

el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se deduce que la Información Contable Pública tiene como base los libros de contabilidad y que los mismos se deben llevar conforme a los principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública. El párrafo 345 del Régimen de Contabilidad Pública en desarrollo de las Normas Técnicas Relativas a los Soportes, Comprobantes y Libros de Contabilidad, establece un criterio de carácter vinculante para las entidades y organismos a los que se refiere el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, expedida por la Contaduría General de la Nación y, por lo tanto, es de obligatorio cumplimiento.

Para el caso particular de la Unidad Administrativa, las actas de apertura de autorizaciones de folios posteriores en los libros de contabilidad principales deben reposar y llevar las mismas formalidades de las actas de apertura, cuya responsabilidad de su tenencia, conservación y custodia es del representante legal o quien haya sido delegado para tal fin mediante un acto administrativo.

CONCEPTO No. 20172000042841 DEL 24-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, incorporado mediante la Resolución N° 182 de 2017

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales.
-----------------	--

Señor
HECTOR FABIO CASTRO CALVO
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002861-2, del día 15 de junio de 2017, mediante la cual solicita se conceptúe si conforme con lo establecido en la Resolución N° 182 de 2017, la cual incorpora el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, las entidades de gobierno no están obligadas a aplicar dicho Procedimiento durante los años 2017 y 2018. Adicionalmente, el consultante solicita se aclare lo siguiente:

- Durante la vigencia 2017 se presentan los estados financieros comparados 2017 con 2016.
- Durante la vigencia 2018 se publicarían sin comparar.
- Durante la vigencia 2019 ya como lo establece el parágrafo transitorio del artículo 2 de dicha resolución.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 36 del Artículo 34 de la Ley 734 de 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único, dicta como deber de todo servidor público, entre otros, "Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes". (Subrayado fuera del texto)

El Capítulo II, Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en el numeral 7 relativo a la publicación de los estados contables básicos, establece las formalidades que deben cumplir las entidades contables públicas para la divulgación y publicación de los estados contables básicos, así:

“(…) El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.

Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental..” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución Nº 182 de 2017, mediante la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, señala:

“ARTÍCULO 1º. (...) En el marco de sus competencias constitucionales y legales, la Contaduría General de la Nación expide este procedimiento con el objetivo de establecer los lineamientos para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002. (...)”

3.2. Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio a final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior.

En el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán los saldos de ingresos, gastos y costos acumulados desde el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior. (...)”

ARTÍCULO 2º. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2018 y deroga las disposiciones que le sean contrarias.

Parágrafo transitorio: Las entidades sujetas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno presentarán la información comparativa mencionada en el numeral 3.2 del

Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución, a partir de enero de 2019".
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Las Entidades Contables Públicas incluidas dentro del ámbito del aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, se encuentran obligadas a publicar sus estados contables intermedios de cada mes, en el mes siguiente a la ocurrencia de los hechos económicos registrados, en un lugar visible y público para los usuarios de la información, dando cumplimiento a lo establecido por el Régimen de Contabilidad Pública y el Código Disciplinario Único, Ley 734 de 2002.

En consecuencia, con ocasión de la expedición del nuevo Régimen de Contabilidad Pública y con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, la CGN emitió la Resolución N° 182 de 2017 mediante la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, el cual será aplicado por las entidades de gobierno a partir del 1º de enero de 2018, exceptuando únicamente la presentación de la información comparativa mencionada en el numeral 3.2 del Procedimiento incorporado mediante la Resolución en mención, la cual se presentará a partir de enero de 2019.

Por lo anterior, si bien durante el año 2017 las entidades de gobierno no aplicarán lo dispuesto en la Resolución N° 182 de 2017, la publicación mensual de los informes de gestión, resultados, financieros y contables, y los estados contables intermedios que corresponden al Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental intermedios comparativos con los periodos anteriores, con base a lo definido en el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos incorporado mediante la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, es una obligación que se gestó desde el momento de la entrada en vigencia de la Ley 734 de 2002.

CONCEPTO No. 20172000036441 DEL 07-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Información y periodicidad en las que las Entidades del Nivel Central deben publicar la Información Financiera
-----------------	--

Doctor
 JORGE LUIS GALVIS
 Profesional Especializado
 Departamento Administrativo para la Prosperidad Social
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500025882, del 30 de mayo de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

“En el contexto de la ley 1712 de 2014 Transparencia; Decreto reglamentario 103 de 2015, resolución 3564 de 2015 Ministerio TIC, Régimen de Contabilidad Pública; el numeral 36 del artículo 34 de la ley 734 de 2002 y la Resolución 182 del Contador General de la Nación del 19 de mayo de 2017, de qué manera? o forma ?, medios? cual información? y en que periodicidad? deben publicarse información financiera en las entidades obligadas en el nivel centralizado Nación.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 489 de 1998, Reglamentada Parcialmente por el Decreto Nacional 910 de 2000, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, establece: “(...)

Artículo 3º.- Principios de la función administrativa. La función administrativa se desarrollará conforme a los principios constitucionales, en particular los atinentes a la buena fe, igualdad, moralidad, celeridad, economía, imparcialidad, eficacia, eficiencia, participación, publicidad, responsabilidad y transparencia. Los principios anteriores se aplicarán, igualmente, en la prestación de servicios públicos, en cuanto fueren compatibles con su naturaleza y régimen.

Parágrafo.- Los principios de la función administrativa deberán ser tenidos en cuenta por los órganos de control y el Departamento Nacional de Planeación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 343 de la Constitución Política, al evaluar el desempeño de las

entidades y organismos administrativos y al juzgar la legalidad de la conducta de los servidores públicos en el cumplimiento de sus deberes constitucionales, legales o reglamentarios, garantizando en todo momento que prime el interés colectivo sobre el particular”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Ley 734 de 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único, determina:

“Artículo 34. Deberes. Son deberes de todo servidor público (...)

36. Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes. (...)

Artículo 48. Faltas gravísimas. Son faltas gravísimas las siguientes:

52. No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz.” (Subrayado fuera de texto)

Asímismo, la ley 1712 de 2014, por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones, decreta: “(...)

Artículo 2º. Principio de máxima publicidad para titular universal. Toda información en posesión, bajo control o custodia de un sujeto obligado es pública y no podrá ser reservada o limitada sino por disposición constitucional o legal, de conformidad con la presente ley.

Artículo 3º. Otros principios de la transparencia y acceso a la información pública. En la interpretación del derecho de acceso a la información se deberá adoptar un criterio de razonabilidad y proporcionalidad, así como aplicar los siguientes principios: (...)

Principio de la calidad de la información. Toda la información de interés público que sea producida, gestionada y difundida por el sujeto obligado, deberá ser oportuna, objetiva, veraz, completa, reutilizable, procesable y estar disponible en formatos accesibles para los solicitantes e interesados en ella, teniendo en cuenta los procedimientos de gestión documental de la respectiva entidad. (...)

Principio de la divulgación proactiva de la información. El derecho de acceso a la información no radica únicamente en la obligación de dar respuesta a las peticiones de la sociedad, sino también en el deber de los sujetos obligados de promover y generar una cultura de transparencia, lo que conlleva la obligación de publicar y divulgar documentos y archivos que plasman la actividad estatal y de interés público, de forma rutinaria y proactiva, actualizada, accesible y comprensible, atendiendo a límites razonables del talento humano y recursos físicos y financieros. (...)

Artículo 5°. Ámbito de aplicación. Corregido por el art. 1, Decreto Nacional 1494 de 2015. Las disposiciones de esta ley serán aplicables a las siguientes personas en calidad de sujetos obligados:

a) Toda entidad pública, incluyendo las pertenecientes a todas las Ramas del Poder Público, en todos los niveles de la estructura estatal, central o descentralizada por servicios o territorialmente, en los órdenes nacional, departamental, municipal y distrital; (...)

Artículo 7°. Disponibilidad de la Información. En virtud de los principios señalados, deberá estar a disposición del público la información a la que hace referencia la presente ley, a través de medios físicos, remotos o locales de comunicación electrónica. Los sujetos obligados deberán tener a disposición de las personas interesadas dicha información en la Web, a fin de que estas puedan obtener la información, de manera directa o mediante impresiones. Asimismo, estos deberán proporcionar apoyo a los usuarios que lo requieran y proveer todo tipo de asistencia respecto de los trámites y servicios que presten. (...)

Artículo 11. Información mínima obligatoria respecto a servicios, procedimientos y funcionamiento del sujeto obligado. Todo sujeto obligado deberá publicar la siguiente información mínima obligatoria de manera proactiva: (...)

e) Todos los informes de gestión, evaluación y auditoría del sujeto obligado;

Artículo 12. Adopción de esquemas de publicación. Todo sujeto obligado deberá adoptar y difundir de manera amplia su esquema de publicación, dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. El esquema será difundido a través de su sitio Web, y en su defecto, en los dispositivos de divulgación existentes en su dependencia, incluyendo boletines, gacetas y carteleras. El esquema de publicación deberá establecer:

a) Las clases de información que el sujeto obligado publicará de manera proactiva y que en todo caso deberá comprender la información mínima obligatoria;

b) La manera en la cual publicará dicha información;(...)

e) La periodicidad de la divulgación, acorde a los principios administrativos de la función pública.

Todo sujeto obligado deberá publicar información de conformidad con su esquema de publicación” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el Decreto 103 de 2015, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1712 de 2014 y se dictan otras disposiciones, resuelve: “(...)

Artículo 3°. Estándares para publicar la información.

El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a través de la estrategia de Gobierno en Línea expedirá los lineamientos que deben atender los sujetos obligados para cumplir con la publicación y divulgación de la información señalada en la Ley 1712 de 2014, con el objeto de que sean dispuestos de manera estandarizada.

Artículo 4°. Publicación de información en sección particular del sitio web oficial.

Los sujetos obligados, de conformidad con las condiciones establecidas en el artículo 5° de la Ley 1712 de 2014, deben publicar en la página principal de su sitio web oficial, en una sección particular identificada con el nombre de “Transparencia y acceso a información pública”, la siguiente información:

(1) La información mínima requerida a publicar de que tratan los artículos 9°, 10 y 11 de la Ley 1712 de 2014. Cuando la información se encuentre publicada en otra sección del sitio web o en un sistema de información del Estado, los sujetos obligados deben identificar la información que reposa en estos y habilitar los enlaces para permitir el acceso a la misma”. (Subrayados fuera del texto)

En cuanto a los estándares para publicación y divulgación de información, la Resolución 3564 de 2015 del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, por la cual se reglamentan los artículos 2.1.1.2.1.1, 2.1.1.2.1.11, 2.1.1.2.2.2, y el párrafo 2 del artículo 2.1.1.3.1.1 del Decreto N° 1081 de 2015, dice: “(...)

ARTÍCULO 3°: ESTANDARES PARA PUBLICACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN. Los sujetos obligados deberán atender a los lineamientos para publicación y divulgación de la información, establecidos en el anexo 1 de la presente resolución. (...)

Anexo 1

Estándares para publicación y divulgación de información

De conformidad con lo establecido en la Ley 1712 de 2014, atendiendo los mandatos del título 1 de la parte 1 del libro 2 del Decreto 1081 de 2015, “Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República” y atendiendo los postulados de la estrategia de Gobierno en Línea establecida en el título 9 capítulo 1 del Decreto 1078 de 2015, los sujetos obligados por el artículo 5º de la Ley 1712 de 2014 deben publicar en su sitio web las siguientes categorías de información: (...)

5.3. Estados financieros: El sujeto obligado debe publicar los estados financieros de las dos últimas vigencias, con corte a diciembre del año respectivo, para los sujetos obligados que aplique”. (Subrayados fuera del texto)

Por otra parte, el Capítulo II, Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 7. PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS, establece las formalidades que deben cumplir las entidades contables públicas para la divulgación y publicación de los estados contables básicos, así:

“PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS. El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal. Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la Resolución N° 182 del 19 de mayo de 2017 emanada de la CGN, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, modificada por la Resolución N° 239 del 27 de junio de 2017, dispone lo siguiente:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación. (...)

Los informes financieros y contables mensuales permiten a los usuarios evaluar la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado, por tal motivo, estos informes tienen el objetivo de contribuir en el ejercicio de control social de que tratan los artículos 34 y 35 de la Ley N° 489 de 1998 y demás normas vigentes.

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación. (...)

3.3 Publicación

El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.

Los informes financieros y contables mensuales se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al mes informado, excepto los correspondientes a los meses de diciembre, enero y febrero, los cuales se publicarán, como máximo, en el transcurso de los dos meses siguientes al mes informado. La entidad definirá las fechas de publicación de los informes financieros y contables mensuales dentro de los plazos máximos establecidos.

La publicación de los informes financieros y contables mensuales se deberá realizar de acuerdo con lo dispuesto en la Ley N° 1712 de 2014 y los decretos que la reglamenten.

ARTÍCULO 22. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley N° 489 de 1998, tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2018 y deroga las disposiciones que le sean contrarias.

Parágrafo transitorio: Las entidades sujetas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno presentarán la información comparativa mencionada en el numeral 3.2 del Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución, a partir de enero de 2019. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, el numeral 36 de artículo 34 de la Ley N° 734 de 2002, la Ley N° 1712 de 2014, el Decreto Reglamentario N° 103 de 2015, la Resolución N° 3564 de 2015 del Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, y la Resolución N° 182 de 2017 de la Contaduría General de la Nación y sus modificaciones, se concluye que las Entidades Contables Públicas están obligadas a publicar y a divulgar su información administrativa y financiera en lugares visibles, accesibles y públicos, dando cumplimiento a lo establecido en dichas normas, de las cuales se desprenden los siguientes lineamientos:

- Forma y medios para publicar Información Financiera.

Los medios de publicación de la información financiera y contable de que trata la Ley N° 734 de 2002, Código Disciplinario Único y la Resolución 182 de 2017 emitida por la CGN, corresponden a los que la entidad debió definir en su esquema de publicación, dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la Ley N° 1712 de 2014, tal como lo dispone el artículo 12 de esta Ley.

Para estos efectos, la entidad debió tener en cuenta lo establecido en el Artículo 5 de la Ley 1712 de 2014, donde se determina que la información debe ponerse a disposición del público a través de medios físicos, remotos o locales de comunicación electrónica, a la vez que hace énfasis en la disposición de la información en la Web.

Ahora bien, los aspectos de forma corresponden a los estándares y lineamientos para publicar la información mínima obligatoria requerida que debe ser divulgada por el sitio Web de la entidad, contemplados en el Decreto N° 103 del 2015 y la Resolución N° 3564 de 2015 emanada del Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

- Información Financiera a publicar y periodicidad de la publicación.

Para efectos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades que les corresponde aplicar el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, la publicación corresponde a

la información definida el numeral 7 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.

Mediante el numeral 1-INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES de la Resolución N° 182 de 2017 y sus modificaciones, aplicable a partir del 1 de enero de 2018, se determina que la información mensual que debe publicarse en cumplimiento del numeral 36 del artículo 34 de la Ley N° 734 de 2002, Código Disciplinario Único, corresponde a:

- a) un estado de situación financiera;
- b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y
- c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

La anterior información deberá cumplir con los requerimientos de contenido preceptuados en el numeral 3-CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES de la Resolución N° 182 de 2017 y sus modificaciones, advirtiendo que las notas a los informes financieros y contables mensuales se presentarán solamente cuando durante el correspondiente mes se hayan suscitado hechos económicos no recurrentes y que tengan un efecto material en la estructura financiera de la entidad, revelando en forma detallada las partidas más representativas que afectaron los informes financieros y contables del mes, razón por la cual no tienen las mismas connotaciones de las notas exigidas por los marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general.

Es preciso advertir, que los estados comparados mensuales de que trata el numeral 3.2 de la Resolución 182 de 2017 y sus modificaciones, para el caso de las entidades que deben aplicar el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, solamente procede a partir de enero de 2019, y por lo tanto durante el año 2018 tales estados financieros se presentarán y publicarán sin comparación con el año 2017, en razón a que los sustentos normativos guardan diferencias en criterios de medición.

Ahora bien, la publicación en la página Web de la Entidad, a que hace referencia el Anexo 1 de la Resolución N° 3564 de 2015 del Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, correspondiente a los Estados Financieros de al menos las dos últimas vigencias con corte a 31 de diciembre del año respectivo, deben cumplir todos los requisitos de fondo y de forma preceptuados en la norma de presentación de Estados Financieros que correspondan al Marco normativo que le aplique a la entidad respectiva y a lo preceptuado en el numeral 3-CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES

FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES de la Resolución 182 de 2017 y sus modificaciones.

La CGN reglamentó mediante la Resolución No. 182 del 19 de mayo de 2017 y sus modificaciones, los plazos generales para la publicación de los Estados Financieros, estableciendo una periodicidad mensual, con excepción de los meses de diciembre, enero, febrero para los cuales otorga dos meses de plazo para su publicación.

Dentro de estos plazos genéricos, cada entidad podrá formular su propio cronograma de publicación, sin exceder los plazos máximos anteriormente referidos.

CONCEPTO No. 20172000034321 DEL 27-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Proceso de depuración contable por parte de las entidades territoriales, conforme al Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Proceso de depuración contable por parte de las entidades territoriales, conforme al Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016.

- Doctora
- LUZ ENELIA BARBOSA RAMÍREZ
- Asesora
- Contraloría Departamental del Valle del Cauca
- Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500024372, del 17 de mayo de 2017, en la que informa la existencia de saldos de cartera pendientes de cobro por el recobro a las EPS de las incapacidades de los

funcionarios de la entidad que prescribieron por presentar deficiencias administrativas, razón por la que consulta (a) si procede el retiro de cartera incobrable y afecta las cuentas del patrimonio; (b) cuál es el registro contable para reconocer potenciales derechos por la presunta responsabilidad de los funcionarios que tenían a cargo la gestión de cobro de la cartera prescrita y, (c) el momento oportuno en que se debe contabilizar la depuración de la cartera prescrita por efecto de la potencial omisión en la gestión de cobro.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

Por otra parte, la Ley N° 1819 de 2016, mediante la cual “se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su Artículo 355 que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención.

Entre tanto, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por la CGN, adoptó el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en cuyo numeral 3.1. establece que cuando la información contable de las entidades contables públicas no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben: i) determinar las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos u obligaciones de la entidad; ii) adelantar, todas las veces que sea necesario, las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública; y iii) implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

Adicionalmente, precisa que el reconocimiento y revelación del proceso de depuración contable se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

La Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones incorporan, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Adicionalmente, el Artículo 3° de la Resolución en mención Incorpora, en el Marco normativo para entidades de gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución.

El numeral 3.2.15 de Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual incorporó en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deben: i) adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, y ii) implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que la información financiera que sea objeto de depuración contable será ajustada según la norma aplicable a cada caso particular.

En atención al Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017, mediante la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para efectuar el saneamiento contable de la información para los años 2017 y 2018, así mismo modifica los Catálogos Generales de Cuentas vigentes, teniendo en cuenta que deben aplicar un marco normativo distinto para cada uno de estos años, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 para el año 2017 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el 2018.

Del mismo modo, la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación emitieron la Circular Conjunta N° 002 de 2016, la cual señala que, entre otros, “los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales, que no den cumplimiento a lo establecido en la Ley N° 1819 de 2016 y a los términos de lo previsto en los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y

sostenibilidad”, de la Resolución 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución 193 de 2016, expedida por la Contaduría General de la Nación – CGN, conllevará a las sanciones que el Código Disciplinario único califica como falta gravísima al tenor de lo dispuesto en el numeral 52, del artículo 48 de la Ley 734 de 2002”. (Subrayados fuera del texto)

Por último, es necesario considerar lo señalado por el numeral 156 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual señala que “El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, si la entidad inicia un proceso de indagación para determinar la presunta responsabilidad por el detrimento patrimonial, se debe atender lo dispuesto por la CGN en el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales”, dispuesto en el Título II, Capítulo X, del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública, que en el numeral 1, señala lo siguiente:

“En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos, bienes o derechos, con un débito a la subcuenta (...) y un crédito a la subcuenta respectiva (...) del grupo que identifique la cuenta en donde estaba reconocido el derecho.

De manera simultánea, la entidad contable pública reconoce la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y

de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el numeral 3.1 del Procedimiento de control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008, las actividades administrativas dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental.

Frente a lo anteriormente señalado, es necesario precisar que las obligaciones en materia de depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución N° 193 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008 antes citada a partir del 1º de enero de 2018.

Así las cosas, si se hubiese atendido rigurosamente lo previsto por la CGN en el numeral 3.1. de la citada Resolución N° 357 de 2008, la entidad debió haber retirado del sistema contable la cartera prescrita una vez haya conocido que las acciones o derechos por el recobro a las EPS de las incapacidades de los funcionarios de la entidad habían extinguido, independientemente de las causas que originaron esa prescripción o desaparición legal de los derechos.

Al respecto, la entidad no debe esperar que el nuevo Marco Normativo contable anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones entre en vigencia, toda vez que esta normatividad no está orientada a solucionar deficiencias en cuanto a la calidad de la información contable, sino que determina nuevos criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

No obstante, dada la coyuntura de coexistencia entre la migración a un nuevo Marco normativo y la disposición contemplada en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, lo aconsejable es que las entidades públicas territoriales efectúen el proceso de depuración ordenado en esta Ley en el menor tiempo posible, de cara a garantizar la calidad de la información contable que servirá de base para efectuar la transición a la nueva regulación contable.

Ahora bien, con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley en mención, la CGN emitió la Resolución N° 107 de 2017 mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento para la depuración contable. Dicha Resolución no realiza excepción alguna a los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución N° 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución N° 193 de 2016, sino que clarifica las cuentas y subcuentas contables que deben utilizar las entidades territoriales en el saneamiento contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente para el año 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones para el año 2018.

Cabe resaltar que mediante la Circular Conjunta N° 002 de 2016 emitida por la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación se ratifica que los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales deben dar cumplimiento a dicha actividad en los términos previstos por los Procedimientos de Control Interno incorporados por la Resolución N° 357 de 2008 y la Resolución N° 193 de 2016, según corresponda, cuando se evidencie que la información contable se encuentre afectada por una o varias de las situaciones que señaladas en dichos procedimientos y que conllevan al deterioro de la calidad de la información, por lo que deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración todas las veces que sean necesarias.

De otro lado, es importante precisar que excede las competencias asignadas a la CGN el pronunciarse sobre la presunta responsabilidad de quienes tenían a cargo la gestión de cobro de la cartera por concepto de recobros de incapacidades ante las EPS, cuya acción de cobro prescribió. Sin embargo, para el reconocimiento de los hechos relacionados con los procesos de responsabilidad fiscal, en cumplimiento de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la entidad debe atender lo dispuesto en el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales”, dispuesto en el Título II, Capítulo X, del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública.

Igualmente, en cumplimiento de lo señalado en el párrafo 156 del Régimen de Contabilidad Pública precedente, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago, como ocurre cuando prescriben los derechos, se afectará directamente el patrimonio en la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL, tratándose de una entidad que pertenece al sector central de una entidad territorial. De manera simultánea, si se inicia una indagación por la presunta responsabilidad fiscal de quienes tenían a cargo la gestión de cobro, la entidad debe reconocer la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361- RESPONSABILIDADES, y como

contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20172000036691 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

4	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

Doctora

GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO

Contadora Pública

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020722, del día 25 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“De conformidad con el numeral 2.2. Situaciones que ponen en riesgo la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información del Anexo de la Resolución 357 de 2008, entre dichas situaciones se incluye la utilización inadecuada de cuentas que tienen el propósito registrar hechos diferentes al realizado. Así mismo, el numeral 3.1 Identificación de factores de riesgo del anexo que acompaña la Resolución 193 de 2016, determina como factor de riesgo la utilización inadecuada de cuentas y subcuentas.

Dado que en ambos anexos no se aclara si dicha utilización tiene algún tipo de condicionamiento, para efectos de considerar tales situaciones como factor relevante al momento de emitir opinión sobre la información contable de una entidad, se solicita su concepto sobre lo siguiente:

1. ¿Solo se configura este tipo de riesgo cuando, por ejemplo, se contabiliza un activo como un gasto, o un pasivo en cuenta de patrimonio o de ingreso?
2. ¿Se debe considerar para los siguientes ejemplos, que se configura el riesgo de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información financiera, o por el contrario se debe determinar que es sólo una “RECLASIFICACIÓN” y por tanto no se materializa el factor de riesgo mencionado en ambas resoluciones?

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la subcuenta de 240101 “Pasivo Proveedores de Bienes y Servicios Nacionales”, los siguientes pasivos, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Aportes parafiscales, códigos 242519 y 242520
- b. Honorarios asesores legales, código 242552
- c. Dividendos por pagar, código 242503
- d. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, código 2440.

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la Clase 7 “Costos de producción”, los gastos de carácter administrativo, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Intereses moratorios, Grupo 58
- b. Honorarios asesores legales, cuentas 5111 y 5211
- c. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, cuentas 5120 y 5220.

(...) 3. ¿A partir de cuál nivel de código se configura o materializa el factor de riesgo objeto de esta consulta?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Régimen Precedente

El procedimiento para la implementación y evaluación de control interno, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, menciona que el riesgo de índole contable “Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales no se incluyan en el proceso contable o, habiendo sido incluidos, no cumplan con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayado fuera de texto)

En este mismo documento, se menciona que una de las actividades para llevar a cabo la etapa de reconocimiento de los hechos, transacciones y operaciones, es la clasificación; por medio de la cual “se determina en forma cronológica, su clasificación, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas. En esta actividad se debe evaluar que el hecho financiero, económico, social y ambiental a registrar cumpla con todos los elementos que le son propios a la cuenta en la cual se clasifica.”

Además, en este procedimiento se establece que “Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto)

Nuevo Marco Normativo

Por su parte el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece lo siguiente con respecto al riesgo de índole contable:

“Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello, impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la

entidad no se incluyen en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública.”

Por otro lado señala que “Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. La utilización inadecuada de cuentas, pone en riesgo la presentación de la información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información, del cual habla el Procedimiento de Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 357 de 2008 y las características fundamentales de la información de relevancia y representación fiel, mencionadas en anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en los casos en que se incurra en imprecisiones de orden conceptual que desvirtúen la esencia de los hechos económicos contabilizados. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que las denominaciones de rubros contables específicas, prevalecen frente a las denominaciones genéricas.
2. Los ejemplos por usted mencionados, deberá evaluarlos de conformidad con los criterios mencionados en el punto inmediatamente anterior.
3. El riesgo que se genera al utilizar inadecuadamente el Catálogo General de Cuentas cuando se clasifican los hechos económicos, podría materializarse a partir del mínimo nivel de información que la entidad presente a los usuarios de la información. Es importante resaltar, que el criterio profesional es fundamental para medir el grado de riesgo de índole contable que podría existir en la entidad si se clasifica un hecho económico de manera incorrecta, y los efectos que este error tendría en los estados financieros y por ende en la toma de decisiones de los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20172000036431 DEL 07-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Continuidad del reconocimiento de las cuotas partes pensionales en entidades territoriales

Doctora

CINDY NATALIA AGUDELO REYES

Contadora Contratista

Alcaldía de Pereira

Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500029802, del día 22 de junio de 2017, en la cual se señala:

“De la forma más atenta solicito me brinde información o el concepto sobre el manejo de la “supresión de cuotas partes pensionales para las entidades TERRITORIALES”, pues sé que existe la Resolución 674 del 24 de noviembre de 2016 pero esta solo habla de las entidades del orden nacional.

Y específicamente yo necesito saber si para las alcaldías aplica la misma Resolución cobijadas como entidades de orden nacional o si hay algún otro pronunciamiento.

Muchas gracias”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, establece lo siguiente:

ARTÍCULO 78. Supresión de cuotas partes pensionales. Reglamentado por el Decreto 1337 de 2016. Las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, cualquiera sea su naturaleza, y Colpensiones, suprimirán las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales. Esta posibilidad aplicará tanto para las cuotas causadas como a las que a futuro se causen. Para el efecto, las entidades harán el reconocimiento contable y la respectiva anotación en los estados financieros (subrayado fuera del texto).

Lo dispuesto en el inciso anterior también aplicará a las entidades que al primero de abril de 1994 tuvieran la calidad de entidades del orden nacional.

La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), procederá en el mismo sentido en relación con las obligaciones por cuotas partes pensionales que haya reconocido a partir del momento en que asumió la función de reconocimiento pensional de entidades del orden nacional liquidadas o en liquidación, que sean financiadas con recursos del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP) (subrayado fuera de texto).

En desarrollo de la Ley 1753 de 2015, el Decreto 1337 de 2017 estableció en el artículo 2º lo siguiente:

Artículo 2º - . Campo de aplicación. Para los efectos del artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, se entiende que las entidades públicas del orden nacional objeto de la supresión de cuotas partes pensionales son las siguientes:

2.1. Las entidades públicas del orden nacional, que formen parte del Presupuesto General de la Nación, cualquiera sea su naturaleza. Para este fin, se entiende que estas entidades son las incluidas en el primer nivel de cobertura del Estatuto Orgánico de Presupuesto, de acuerdo con los incisos primero y segundo del artículo 3º del Decreto 111 de 1996 (subrayado fuera del texto).

2.2. La Administradora Colombiana de Pensiones, COLPENSIONES (subrayado fuera del texto).

2.3. Las entidades que a 1º de abril de 1994 ostentaban la calidad de entidades públicas del orden nacional y tenían a su cargo el reconocimiento y pago de cuotas partes pensionales. Dentro de este grupo se incluyen entidades descentralizadas del orden nacional que reúnan las características mencionadas, sin importar que a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1753 de 2015 se encuentren liquidadas o privatizadas, y los organismos autónomos del orden nacional tales como el Banco de la República y las universidades públicas del orden nacional (subrayado fuera del texto).

2.4. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), en relación con las obligaciones por cuotas partes pensionales que haya reconocido a partir del momento en que asumió la función reconocimiento pensional de entidades del orden nacional liquidadas o en liquidación, que sean financiadas con recursos del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP) (subrayado fuera del texto).

Parágrafo 1º. Teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, continúan vigentes las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar entre entidades territoriales, y entre estas entidades y las entidades del orden nacional, las cuales continuarán reconociéndose y pagándose en la forma prevista en las disposiciones vigentes (subrayado fuera de texto).

Parágrafo 2º. Este decreto aplica también para las cuotas partes de entidades del orden nacional, liquidadas o no, que estén siendo administradas por patrimonios autónomos, fiducias, fondos cuentas o quien haga sus veces.

Finalmente, con la Resolución 674 de 2016 “Se establece el procedimiento contable para la supresión de cuotas partes pensionales ordenada por el artículo 78 de la ley 1753 de 2015, reglamentado por el Decreto 1337 de 2016”, conforme al campo de aplicación antes señalado.

CONCLUSIONES

La Resolución 674 de 2016, aplica solamente para entidades del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, definidas por el artículo 2º del Decreto 1337 de 2016, teniendo en cuenta que mediante esta se determina el procedimiento contable para la supresión de cuotas partes pensionales de que el artículo 78 de la ley 1753 de 2015.

La Contaduría no ha expedido norma para supresión de cuotas partes pensionales aplicable al nivel territorial por cuanto el parágrafo 1º del artículo 2º del Decreto 1337 del 19 de agosto de 2016 establece que continúan vigentes las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar entre entidades territoriales, y entre éstas entidades y las entidades del orden nacional, las cuales continuarán reconociéndose y pagándose en la forma prevista en las disposiciones vigentes.

Por lo tanto, en las alcaldías por ser entidades territoriales deberá continuarse reconociendo y revelando la totalidad de las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar.

CONCEPTO No. 20172000043781 DEL 02-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Concepto acerca del principio de causación o devengo

Doctora

SANDRA BIBIANA MORALES JARAMILLO

Contador público

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500030712, del 30 de junio de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud: De la manera más atenta y respetuosa me dirijo a ustedes con el fin de solicitar concepto acerca de la causación de gastos.

Existen unas diferencias de conceptos acerca del momento de la causación con el organismo de control y vigilancia.

El municipio causa sus obligaciones mensuales, conforme a los soportes existentes (contrato) según la forma como están estipulados sus pagos, sin tener en cuenta si para ello el contratista pago o no la seguridad y si paso el informe de actividades ya que muchos de los contratistas dejan acumular sus pagos, el organismo de control manifiesta que se debe causar en el momento en que se gire yo no estoy de acuerdo ya que la entidad en un solo mes se le acumularía sus obligaciones sus obligaciones, si se tiene en cuenta este concepto. Por otra parte no se daría cumplimiento a la causación según el estatuto tributario.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El párrafo 114 del Régimen de Contabilidad Pública señala:

114. Los principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable pública. Los principios de contabilidad pública son: Gestión continuada, registro, devengo o causación,

asociación, medición, prudencia, período contable, revelación, no compensación y hechos posteriores al cierre.

(....)

El párrafo 117 del Régimen de Contabilidad Pública – RCP establece:

117. “Devengo o causación: Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El párrafo 117 del RCP es claro al establecer que los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales se deben reconocer en el momento que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos.

Bajo este contexto, se impone la obligatoriedad de que el Municipio reconozca en su contabilidad, los hechos, operaciones y transacciones, en el momento en que se suceden, es decir cuando nace la obligación en razón a que se recibe el bien o el servicio, así el pago de ellos se efectúe con posterioridad, toda vez que la causación de la cuenta por pagar se debe efectuar en la porción que corresponda a los bienes o servicios efectivamente recibidos, de conformidad con las condiciones contractuales que hayan pactado las partes, independientemente de que el contratista haya o no efectuado los pagos de seguridad social, los cuales si serán indispensables para efectos de realizar la cancelación de los honorarios al contratista.

Por otra parte, es preciso advertir que el cumplimiento del principio contable de causación o devengo es obligatoria y debe aplicarse independientemente de las disposiciones de orden tributario, para dar cumplimiento a la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20172000043841 DEL 02-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los desembolsos realizados en una fiducia en cumplimiento de la Ley 1174 de 2011 para la administración de anticipos a contratistas

Vicealmirante
 CÉSAR AUGUSTO GÓMEZ PINILLOS
 Director General de Sanidad Militar
 Ministerio de Defensa Nacional
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500018312, del 05 de abril de 2017, mediante la cual plantea que en cumplimiento de la Ley 1174 de 2011 – Estatuto Anticorrupción, el Ministerio de Defensa Nacional realizó el giro de un anticipo a una fiducia constituida por un contratista, mediante la cual se daría administración a los desembolsos que éste requiriera. El anticipo se encuentra reconocido dentro de la cuenta 1420 – ANTICIPOS Y AVANCES ENTREGADOS. El patrimonio autónomo constituido tiene como finalidad: (i) la correcta y adecuada inversión y administración del anticipo; y, (ii) el reintegro de los recursos del anticipo a la Entidad Estatal cuando declara la caducidad, incumplimiento o terminación del contrato estatal o cuando se presenta la nulidad del contrato estatal. Para constituir un patrimonio autónomo el contratista suscribe con una sociedad fiduciaria un contrato de fiducia mercantil irrevocable. La Entidad Estatal gira los recursos del anticipo a la sociedad fiduciaria, quien como vocero del fideicomiso se compromete a administrar esos recursos para cumplir la finalidad prevista.

De acuerdo a la revisión realizada por el ente de control, se encuentran diferencias en los valores reconocidos dentro de la cuenta 1420 - ANTICIPOS Y AVANCES ENTREGADOS, y los valores reconocidos por la entidad fiduciaria. Como parte de la explicación suministrada por el Ministerio, se aclaró que la afectación contable de la cuenta antes referida se hace en función del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos de entrega de bienes, o legalización de los avances; y no de acuerdo a los desembolsos que efectúa la entidad fiduciaria como administradora de los recursos.

Al respecto, se solicita conceptuar si es viable o no registrar información de saldos y movimientos de los desembolsos efectuados por la Fiducia para el pago de terceros de

conformidad a lo establecido al Plan de Inversión pactado en un Contrato, en la cuenta contable 1420 – ANTICIPOS Y AVANCES ENTREGADOS, o si cabe la posibilidad de reconocer dichos desembolsos dentro de la cuenta 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública establece en el numeral 9, relativo a las Normas Técnicas de Contabilidad Pública, que:

“9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

En desarrollo de los principios de registro, medición y revelación, la norma técnica relacionada con las etapas de reconocimiento y revelación precisa los criterios que deben tenerse en cuenta al preparar y presentar información financiera, económica, social y ambiental, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

Las normas técnicas relativas a los activos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos de la entidad contable pública, derivados del desarrollo de sus funciones de cometido estatal” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, establece las siguientes descripciones de cuentas:

“CUENTA 1420 - ANTICIPOS Y AVANCES ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta

Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances.

2- El valor de las devoluciones de los anticipos.

3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la operación conjunta”

(...)

CUENTA 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos Entregados, 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3235-

Superávit por Donación, 3125- Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.
- 2- El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.
- 3- El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.
- 4- El valor de las construcciones recibidas a cualquier título.
- 5- El valor trasladado de la cuenta Propiedades, planta y equipo no explotados

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor en libros de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentra en condiciones de ser utilizada, con base en acta de entrega.
- 2- El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- 3- El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente se concluye que bajo el esquema establecido en la Ley 1174 de 2011, se configuran dos situaciones, a saber: una es la relación entre la Entidad pública contratante y el respectivo contratista en favor de quien efectúa un anticipo, y la otra es la relación que nace entre el contratista y la sociedad fiduciaria a través de la cual da cumplimiento a la exigencia legal de constituir un patrimonio autónomo para el manejo del anticipo.

Bajo este contexto, debe evaluarse en primera instancia la consistencia del saldo del anticipo, a partir de los recursos entregados y las legalizaciones que haya efectuado el contratista, en tanto que la correspondencia con respecto al saldo de la fiducia, debe ser objeto de una conciliación por aquello de que desde la sociedad fiduciaria puede haberse realizado desembolsos que aún no han sido objeto de legalización por parte del contratista frente a la Entidad contratante.

Como consecuencia de ello se concluye que si bien el Ministerio, en concordancia con la Ley 1174 de 2011, debe realizar el depósito del anticipo en la fiducia constituida por el contratista para la administración de los desembolsos en cumplimiento del objeto del contrato, ello no cambia el hecho que el valor depositado por la entidad es un anticipo y de conformidad con el Catálogo General de Cuentas, corresponde al valor entregado por la entidad contable pública, en forma anticipada, para la obtención de bienes y servicios, y por tanto debe reconocerse en la cuenta 1420 - ANTICIPOS Y AVANCES ENTREGADOS.

Con base en lo anterior, el valor del anticipo se acreditará en función del cumplimiento de los contratos, entrega de bienes o con la legalización de los avances por parte del contratista, de acuerdo a cómo éste desarrolle las actividades a las que se comprometió. Ahora bien, las eventuales diferencias que pudieran suscitarse, deberán ser objeto de una conciliación, por las razones que se expresaron anteriormente.

La afectación de la cuenta 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO, en función de lo descrito anteriormente, se realizará en la legalización de un anticipo, cuya destinación sea la construcción de un elemento de propiedades, planta y equipo, momento en el cual se deberá debitar dicha cuenta contra un movimiento crédito en la cuenta 1420 – ANTICIPOS Y AVANCES ENTREGADOS. Frente a este último caso, es importante tener en cuenta que los conceptos que den lugar a la legalización del anticipo deben cumplir con los criterios para clasificarse como mayor valor del activo en construcción, pues de lo contrario, la entidad deberá evaluar en qué partida contable deberán reconocerse.

CONCEPTO No. 20172000044511 DEL 09-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de operaciones clasificadas en las subcuentas Otros

Doctora

GINA DEL ROSARIO NUÑEZ POLO

Subdirectora Financiera

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500030242, del 28 de junio de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

El Grupo de Contabilidad de la Subdirección Financiera del Ministerio de Tecnologías de la Información y las comunicaciones, solicita cordialmente la aclaración para el registro de los saldos que conforman las subcuentas denominadas "Otros", cuyo valor supera el 5% del valor total de la cuenta respectiva.

Cabe mencionar que, dentro de las Notas Contables a los Estados Financieros, vigencia 2016, se reveló su conformación, la cual se relaciona a continuación: "Las subcuentas contables que registraron un porcentaje superior al 5% del valor total de la cuenta corresponden a los siguientes:

CUENTA	DESCRIPCIÓN	VALOR	PORCENTAJE
1.4.70	OTROS DEUDORES	26.699.352,63	
1.4.70.90	Otros deudores	4.520.532,17	16,93

El saldo en esta cuenta corresponde al registro generado por la gestión adelantada en conjunto con la Oficina Asesora Jurídica, dentro del proceso liquidatorio de Caprecom, a favor de MINTIC

\$4.520 millones por concepto de cuotas partes pensionales correspondientes a valores que fueron recaudados por CAPRECOM en su gestión como Administradora de Pensiones y que se reconocen al Ministerio, como parte del traslado de la función de administración de las cuotas partes pensionales de entidades ADPOSTAL, INRAVISIÓN, AUDIVISUALES, FOCINE Y MINCOM hoy MINTIC, información que se remitió a la Subdirección Financiera, mediante oficio Registro 960778 del 16 de septiembre de 2016.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	VALOR	PORCENTAJE
2.4.25	ACREEDORES	49.928,84	
2.4.25.90	Otros acreedores	13.591,89	27.22%

El Saldo en esta cuenta contable corresponde a consignaciones realizadas por las Empresas promotoras de salud EPS, por concepto de incapacidades que serán transferidas a la Dirección del Tesoro Nacional DTN.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	VALOR	PORCENTAJE
2.9.05	RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS	116.365,72	
2.9.05.90	Otros recaudos a	116.365,72	100%

	favor de terceros.		
--	--------------------	--	--

Consignación de recursos por CISA a través de Fiduprevisora, que fueron transferidos a título gratuito por el FONTIC a CISA y que corresponde a la venta del inmueble CASETA MESA DE LOS SANTOS, de propiedad de FONTIC realizadas en la cuenta de DTN- MINTIC, los cuales serán reintegrados a FONTIC por valor de \$116.365. Telefónicamente se aclara que por error en la DTN se aplicó al Ministerio, en lugar del FONTIC.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	VALOR	PORCENTAJE
5.4.01	Otros programas	3.210.04.12	
5.4.01.90	Otros programas	3.210.054.12	100%

El saldo a diciembre 31 de 2016 corresponde a transferencia para el programa de salud Plan complementario M-10 para funcionarios, pensionados y beneficiarios de Colsanitas por un valor de \$3.210.054.

De otra parte la Contraloría General de la República – CGR, acorde al desarrollo del Plan General de Auditoría, que adelanta al Ministerio Tecnologías de la Información y las Comunicaciones MINTIC, vigencia 2016, dentro de sus observaciones preliminares, con respecto al tema en mención, expuso lo siguiente: *“Observación 10. Cierre Contable – Utilización de las Subcuentas denominadas Otros – Administrativa. A través de los diferentes instructivos emitidos por la Contaduría General de la Nación en concordancia con lo dispuesto por el Régimen de Contabilidad Pública – RCP, se viene evidenciando el uso por parte del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, del registro de saldos en las Subcuentas denominadas Otros”*.

La contraloría nos muestra los saldos de las subcuentas Otros, en el estado de situación financiera y en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental mayores al 5%.

La contraloría dice: “Si bien en sus notas complementarias el Ministerio revela los saldos registrados en estas cuentas de manera específica; el objetivo que se busca a través de la restricción de los saldos registrados en estas subcuentas, es que el mismo no debe superar el 5% del total de la cuenta de la cual forma parte, con el propósito que esta situación no se vuelva una práctica generalizada a través de la cual la entidad busca justificar un registro contable por la presunta falta de un concepto de un concepto específico en el catálogo general de cuentas para el reconocimiento que esta operaciones en las subcuentas antes referenciadas. Por lo tanto, los hechos descritos conllevan una deficiencia en la falta de gestión ante la Contaduría General de Nación para que evalúe la

pertinencia de crear las subcuentas correspondientes concordantes al hecho y registro económico específico requerido por la entidad”

En razón al impacto que tiene dentro de los Estados Financieros y para su adecuado registro, muy respetuosamente les solicitamos nos indique cual es la forma correcta para la revelación en el proceso contable o su reclasificación a las Subcuentas contables existentes, más aún cuando los saldos que quedaron al cierre de la vigencia de 2016, fueron efectuados en el mes diciembre por ser hechos económicos transitorios; igualmente, al cierre de la vigencia 2015, la Contaduría General de la Nación, solicitó a las entidades que se homologará el catálogo de cuentas vigente con el estructurado para el nuevo Marco Normativo, en el cual el concepto específico de “Otros”, no quedó incluido en el nuevo catálogo general de cuentas.

Esta dependencia se encuentra atenta a brindar toda la información y aclaraciones que sean solicitadas.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El numeral 11 UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS “DENOMINADAS OTROS” del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Régimen de Contabilidad Pública – RCP establece:

“Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas “Otros” de las cuentas que conforman el balance general y el estado de actividad financiera, económica y social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

A falta de un concepto específico en el catálogo general de cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas “Otros”. No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deben solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente.

La anterior restricción no aplica para las entidades contables públicas que utilizan a nivel de documento fuente otros planes de cuentas para registrar la información contable, y

que por tal razón deben realizar procesos de homologación para efectos de reportar información a la Contaduría General de la Nación”(Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que: “Las notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos; y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico”

Por su parte, en el Catálogo General de Cuentas se describe las siguientes cuentas, así:

1470 – OTROS DEUDORES

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas a las cuentas anteriores a esta en el CGC.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 4350 – Operaciones de colocación y servicios financieros, 4805 – Financieros, 4808- Otros ingresos ordinarios. Para los descuentos no autorizados y para la subcuenta 147055- Depósitos en entidades intervenidas, la contrapartida corresponde a la cuenta 1110 – Depósitos en instituciones financieras.

2905 – RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a estas, en los plazos y condiciones convenidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105 – caja y 1110 Depósitos en instituciones financieras.

5103 – CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, en especial el numeral 11 UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS “DENOMINADAS OTROS” del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Régimen de Contabilidad Pública – RCP, se concluye lo siguiente:

Las cuotas partes pensionales heredadas del proceso liquidatorio de Caprecom deben registrarse en la subcuenta 147008 Cuotas partes de pensiones, y a nivel de auxiliares o de la opción equivalente que le proporcione la plataforma tecnológica, deberá hacer la separación de las demás cuotas partes pensionales que tenga reconocido el Ministerio.

Para efectos del registro de las consignaciones efectuadas por las EPS por concepto de incapacidades que serán transferidas a la Dirección del Tesoro Nacional DTN, deben atender a las instrucciones impartidas en el aparte 49- SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES – INCAPACIDADES del documento dispuesto en la página www.contaduria.gov.co y denominado “ACTUALIZACIÓN DE LAS DEFINICIONES EN EL MACROPROCESO CONTABLE DE SIIF-NACIÓN A 20 de Mayo de 2013”, toda vez que la posición de pago que la entidad está utilizando, no se encuentra vigente.

Los recursos aplicados en la cuenta del Ministerio, que corresponden al FONTIC y que deben ser reintegrados a este último, debe registrarse en la subcuenta 290590 Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. En notas a los estados contables, deberán efectuarse las revelaciones que sean pertinentes.

El registro de los importes correspondientes al programa de salud Plan complementario M-10 para funcionarios, pensionados y beneficiarios de Colsanitas debe efectuarse en las subcuentas 510308 o 520408 Medicina prepagada, de las cuentas 5103 y 5204 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, en la porción que corresponda a cada una de ellas.

CONCEPTO No. 20172000048061 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Saldos iniciales para dar aplicabilidad a la Resolución 693 de 2016

Señora

Jhenny Paola González Sogamoso

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante correo electrónico con el radicado N°, 20175500034812, del día 31 de julio de 2017 en la cual consulta sobre,

“¿La Resolución 693 del 6 de diciembre del 2016 modifica el artículo 4 de la Resolución 533 de 2015. Preparación obligatoria de 6 de diciembre de 2016 a 31 de diciembre de 2017. En este caso puedo tomar como saldos iniciales el corte del primer trimestre del 2017 para iniciar con el periodo de preparación y presentar ESFA a 31 de Diciembre de 2018?

Al respecto, este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 693 del 6 de diciembre es su artículo 1 establece: “(...) El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularan y ejecutaran, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1 de enero de 2018, las entidades determinaran los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargara en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevara bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos, A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentaran los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- b. Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2018
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018”

CONCLUSIONES

Referente a su consulta, es pertinente precisar que las Entidades de Gobierno no deben preparar un Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA al inicio del período de preparación obligatoria, toda vez que la norma no contempló un período de transición, razón por la cual los saldos iniciales a que se refiere el Artículo 1 de la Resolución 693 de 2016, corresponden al ejercicio en firme de la medición de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, los cuales deberán cargarse en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Ahora bien, para efectos de los análisis de impacto y de prospección de las estrategias y acciones tendientes a migrar al nuevo marco normativo, la entidad podrá tomar como referente la información al 1 de enero de 2017, sin detrimento de examinar las situaciones pasadas que requiera para garantizar la consistencia y confiabilidad de la información contable, al momento de iniciar el proceso contable bajo los criterios del nuevo marco normativo, de conformidad con lo expuesto en el párrafo inmediatamente anterior.

CONCEPTO No. 20172000054651 DEL 25-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Sanciones por no acogerse al Nuevo Marco Normativo para

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1498

Compilado a 29 de diciembre de 2017

	entidades del Sector Gobierno, Resolución N° 533 de 2015
--	--

Señor
LUCAS ANDRADE RESTREPO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500032872, el día 21 de julio de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

“(…) ¿Cuales son las sanciones o procesos que se le van hacer a las entidades que no deseen acogerse al Nuevo Marco normativo para entidades del sector gobierno Resolución 533 de 2015?...”

Al respecto, es importante conocer referentes de ley que obligan a las Entidades Contables Públicas a atender la Regulación Contable Pública, expuestos a continuación:

CONSIDERACIONES

Los Contadores Públicos están obligados a dar cumplimiento en todo momento al marco contenido en la Ley N° 43 de 1990, por la cual se adiciona la Ley N° 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones, dentro de las cuales se prescribe:

“Artículo 8o. De las normas que deben observar los Contadores Públicos. Los Contadores Públicos están obligados a:

1. Observar las normas de ética profesional.
2. Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
3. Cumplir las normas legales vigentes,”
4. Vigilar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”. (Subrayados fuera del texto)

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia de 1991, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades

descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley. (...) (Subrayado fuera del texto)

Los Numerales 26 y 52 del artículo 48, Libro II, Parte Especial, Título Único, la Descripción de las Faltas Disciplinarias en Particular, Capítulo I, de la Ley N° 734 de 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único, incluyen como faltas gravísimas, las siguientes.

“(…)

26. No llevar en debida forma los libros de registro de la ejecución presupuestal de ingresos y gastos, ni los de contabilidad financiera. (...)

52. No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz” (Subrayado fuera del texto)

A través de la Ley N° 1314 de 2009, reglamentada por el Decreto Nacional N° 1851 de 2013, Reglamentada por el Decreto Nacional N° 302 de 2015, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, contempla:

“Artículo 6°. Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información. (...)

Artículo 9°. Autoridad Disciplinaria. La Junta Central de Contadores, Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, creada por el Decreto Legislativo 2373 de 1956,

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

1500

actualmente adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en desarrollo de las facultades asignadas en el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, continuará actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable, incluyendo dentro del ámbito de su competencia a los Contadores Públicos y a las demás entidades que presten servicios al público en general propios de la ciencia contable como profesión liberal. Para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar documentos, practicar inspecciones, obtener declaraciones y testimonios, así como aplicar sanciones personales o institucionales a quienes hayan violado las normas aplicables." (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Ley N° 1450 DE 2011, reglamentada por el Decreto Nacional 734 de 2012, Reglamentado Parcialmente por el Decreto Nacional 2693 de 2012, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014, establece:

"Artículo 240. Sistema Administrativo Contable. En desarrollo de los principios de transparencia, eficiencia, eficacia, participación, publicidad, seguridad jurídica e igualdad, el Gobierno Nacional establecerá un sistema de coordinación institucional que persiga el logro de los objetivos de la Ley 1314 de 2009 de expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad dirigido hacia la convergencia con estándares internacionales de aceptación mundial" (Subrayado fuera del texto)

El Artículo 2 de la Resolución N° 533 de 2015, determina "... Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1° de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, la aplicación del Marco normativo para Entidades de Gobierno no es potestativo, pues el Artículo 2 de la Resolución N° 533 de 2015 establece en términos imperativos, la obligatoriedad de su aplicación, norma expedida bajo competencias de orden constitucional y legal.

Si bien es cierto que no existe un procedimiento para aplicación de sanciones por parte de la CGN por la inobservancia en la aplicación de esa regulación, si existen consecuencias a nivel de las competencias de otros organismos estatales, tal como se puede observar a continuación:

La Procuraduría General de la Nación, en aplicación del poder disciplinario preferente, puede sancionar a título de falta gravísima, tanto al Contador como al Representante Legal de la entidad que incurran en esta conducta.

La Junta Central de Contadores Públicos, en ejercicio de sus facultades sancionatorias por faltas contra la ética profesional, puede sancionar al Contador público que omita la aplicación de la regulación expedida por la CGN con carácter obligatorio.

Alternamente deberán considerarse las acciones que puedan adelantar la Contraloría que ejerza las funciones de control fiscal, por el incumplimiento en la aplicación de la regulación contable, así como por la respectiva área de control interno de la entidad incurra en tal omisión.

CONCEPTO No. 20172000063511 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicabilidad de Saneamiento Contable y Sostenibilidad Contable.

Señora

MARIA ALEJANDRA VARGAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500038302, del 22 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Solicito por favor información acerca del proceso de saneamiento contable en el sector público el que habla la Ley 1739 de 2014 y si en este momento las Empresas Industriales y Comerciales del Estado pueden hacer saneamiento contable, en el entendido que el artículo 59 de esta norma fue derogado, de igual forma quiero preguntar si las EICE pueden hacer saneamiento contable bajo el art. 355 de la Ley 1819 de 2016 y que diferencia existe entre saneamiento contable y sostenibilidad contable?

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1739 del 23 diciembre de 2014, decreta:

“Artículo 59. Saneamiento contable. Modificado por el art. 261, Ley 1753 de 2015. Las entidades públicas adelantarán, en un plazo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad”

La Ley N° 1753 del 9 de junio de 2015, decreta:

“ARTÍCULO 261. Depuración contable. Modifíquese el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. Depuración contable. La Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad”

La Ley N° 1819 del 29 de diciembre de 2016, decreta:

“ARTÍCULO 355 SANEAMIENTO CONTABLE. Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 17, 3 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 5° de la Resolución No. 107 del 30 de marzo de 2017, de la CGN por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018, establece: (subrayado fuera de texto)

“ARTÍCULO 5°. Las entidades territoriales, en los términos del artículo 286 de la Constitución Política, que deban realizar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, aplicarán el siguiente procedimiento. (...) La Resolución 193 del 5 de mayo de 2016, emitida por la CGN, incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable. Describe: (Subrayado fuera de texto)

Art. 1. Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los

responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedará como se indica en el anexo de la presente resolución.

Art. 2º—El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan.

Art. 3º—El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad. De igual modo, producto de la aplicación del instrumento de evaluación, deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el informe anual de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina este organismo de regulación contable.

El control interno contable deberá guardar concordancia con el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014 (adoptado mediante el Decreto 943 de 2014) y se evaluará observando el procedimiento anexo a esta resolución.

Art. 4- Los responsables del informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces.

Art. 5º—(Modificado).* Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente resolución, es el siguiente: Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta resolución, entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2016. Así mismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. (Subrayado fuera de texto).

Entidades de gobierno. Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, implementarán el procedimiento para la evaluación del

control interno contable, anexo a esta resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2018, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.(...)

Por otra parte la Resolución No. 357 del 2008 de la CGN en su anexo establece:

3. Procedimientos de Control Interno Contable.

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.(Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que la Ley 1819 de 2016 hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales, constituidas según el artículo 286 de la C.P. por los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas; en tal sentido la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN en uso de sus competencias legales, aplica únicamente a estas entidades territoriales.

Considerando que en términos generales a las Empresas Industriales y Comerciales del Estado les aplica la Normatividad contable incorporada al RCP con la Resolución 414 y sus modificaciones y además, y en algunos casos la regulación a que se refiere la Resolución 037 de 2017, y dado que el ámbito del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 hace referencia taxativamente a las entidades territoriales, no es viable aplicar ésta, ni la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN, a las empresas, incluidas dentro de éstas las E.I.C.E.

Como consecuencia de ello, el proceso que deben desarrollar permanentemente la Empresas, en aspectos relacionados con la depuración contable permanente y sostenible debe adelantarse con base en lo dispuesto en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016.

Con respecto de la diferencia sobre el Saneamiento Contable y Sostenibilidad Contable, si bien es cierto que tienen un mismo propósito, debe entenderse que los objetivos de los procesos de saneamiento contable ordenados por ley, que son de carácter coyuntural y temporal, están encaminados a obligar a los responsables de la información contable pública a solventar los problemas de calidad e inconsistencias acumuladas en el tiempo por diversas causas para establecer la existencia real de bienes derechos y obligaciones que afectan el patrimonio público, en tanto que la sostenibilidad contable está orientada a inducir procesos permanentes de análisis y ajustes de la información contable bajo buenas prácticas profesionales, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales y de mejora de la información y en especial de relevancia, representación fiel, la comprensibilidad y la comparabilidad, para ofrecer así, en cualquier momento, información contable útil a sus usuarios.

CONCEPTO No. 20172000063461 DE 04-10-2017

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Asuntos no contemplados en una Clasificación Específica
	SUBTEMA	Firma de Estados Financieros por un auxiliar Administrativo con funciones de Tesorería, con profesión de Contador Público Titulado.

Señora

LUIS ALBEIRO CORTES GALVIS

Auxiliar Administrativo con funciones de Tesorería

Institución Educativa Nazario Restrepo

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500038352, del 22 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Existe impedimento legal y ético, para que el Tesorero de esta Institución Educativa, que es funcionario de planta y de carrera administrativa, certifique la contabilidad y los estados Financieros, en aras de la racionalización del gasto público, toda vez que el mencionado funcionario es Contador Público con TP. Nro. 189853-T expedida por la Junta Central de Contadores.

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) en sus artículos 4 y 5 designa las funciones que desarrollará de la CGN las cuales se describen a continuación:

Artículo 4. (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

(...)”**Artículo 5. OFICINAS CONTABLES.** Para garantizar el adecuado registro contable de todas las operaciones del sector público, dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley, las autoridades competentes reestructurarán las áreas financieras y contables actualmente existentes con el objeto de que asuman la función de contaduría en cada una de las entidades u organismos que integran la administración pública. (Subrayado fuera del texto).

La ley 43 de 1990 en su artículo 2, habla de las **Actividades Relacionadas con la Ciencia Contable en General.** Para los efectos de esta ley, se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional de Contador Público, tales como : la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El propósito del artículo 5° de la Ley 298 de 1996 está orientado a garantizar el adecuado registro contable de todas las operaciones del sector público, lo cual implica que al frente del proceso contable debe estar un profesional de la Contaduría Pública, dedicado a ejercer las labores inherentes a éste.

Dentro de este contexto, es importante precisar que la esencia de ser contador público de una Entidad es la facultad que éste tiene para dar fe pública de los hechos, operaciones y transacciones que se encuentran registrados en los respectivos estados contables, razón por la cual no se puede pensar en que la firma de tales estados se reduzca a una mera formalidad, pues ello conlleva a que dentro de su desempeño, deba apersonarse de forma integral de las actividades propias del proceso contable.

No obstante que la CGN no tiene competencia funcional para pronunciarse sobre los asuntos éticos de los profesionales de la contaduría pública, es menester que para los propósitos del caso objeto en su consulta, se tengan en cuenta los lineamientos expuestos en los párrafos anteriores.

CONCEPTO No. 20172000063571 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Responsabilidad por parte de la institución educativa de elaborar y presentar estados contables de carácter obligatorio.

Doctora
ELVIA PATRICIA GARCIA MONTOYA
Contadora
Institución Educativa San Vicente Hogar
Pereira -Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001598-2, del día 23 de abril de 2017, mediante la cual solicita se aclare sobre la responsabilidad que tiene la institución educativa de elaborar y presentar estados contables de carácter obligatorio, teniendo en cuenta que es una entidad agregada a la Secretaria de Educación, que a su vez es agregada al Municipio de Pereira, para finalmente ser este último la entidad encargada de consolidar.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, contenido en el Capítulo III del Título III del Manual de Procedimientos Contables, señala:

“De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. (...)”

1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Entidades Contables Públicas Agregadoras. Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

Entidades Contables Públicas Agregadas. Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado.

2. PROCESO DE AGREGACIÓN DE LAS CONTABILIDADES INDEPENDIENTES

(...) La organización del proceso contable en forma independiente, en cada una de las entidades que son agregadas, está caracterizada por los siguientes aspectos:

- a) La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes

contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables.

- b) Las entidades agregadas tienen la obligación de reportar a la CGN a través de una entidad agregadora. (...)

9. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN LA CONTABILIDAD EN UN PROCESO INTEGRADO COMO UNA SOLA ENTIDAD

Las mismas entidades que se definen como agregadoras y agregadas pueden organizar, autónoma y concertadamente, el proceso contable en forma integrado entre todas ellas. Esta organización trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad.

Esta situación se presenta cuando en el nivel central del municipio o del departamento se lleva la contabilidad tanto del concejo municipal, asamblea departamental, de la personería, o contraloría, según corresponda.

La administración del proceso contable en forma integrado está caracterizado por aspectos tales como:

- a) Aunque actúan varias entidades contables públicas el proceso contable se desarrolla como si se tratara de una sola entidad en cabeza de la entidad principal.
- b) Las actividades propias del proceso contable se desarrollan en forma centralizada en la entidad principal, a donde llegarán los soportes o documentos fuentes generadores de información contable, que se producen en cualquiera de las entidades.
- c) Deben existir códigos contables auxiliares para cada entidad que permitan identificar las operaciones en forma separada para la preparación de informes y reportes por entidad.
- d) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad principal e incorporan la totalidad de las operaciones de las entidades involucradas.
- e) Deben existir libros auxiliares en cada entidad.
- f) Teniendo en cuenta la caracterización de este proceso que se administra en forma integrado no se considera pertinente la realización de un proceso extracontable de agregación, por cuanto la información que se genera contiene la totalidad de las operaciones individualmente realizadas por las entidades contable públicas y están integradas a nivel de los documentos fuentes o soportes, en la entidad responsable del reporte a la CGN.
- g) Los estados contables se preparan en la entidad principal y corresponden a la situación y resultados de la totalidad de las entidades involucradas.

En esta forma de administración del proceso contable integrado se pueden presentar situaciones específicas o particulares entre la entidad principal, que tiene centralizada la contabilidad, y las demás entidades para el manejo separado de algunas actividades del proceso, lo cual debe ser definido y concertado entre las unidades participantes, con los procedimientos internos que correspondan.

En la organización y estructura de las entidades contables que se definen como agregadoras y agregadas se pueden presentar situaciones de organización del proceso contable en forma independiente con algunas agregadas y en forma integrada con otras. En este caso se aplican los procedimientos definidos para cada situación”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

La responsabilidad de las instituciones educativas frente a la elaboración, presentación y reporte de la información contable, dependerá de: i) si cumplen los criterios para ser catalogadas como entidad contable pública y ii) la forma de organización y ejecución del proceso contable que haya definido el Municipio, acorde a su estructura y características propias, conforme al Procedimiento relativo a las formas de organización y ejecución del proceso contable, contenido en el Capítulo III del Título III del Manual de Procedimientos Contables.

Por lo anterior, se presentan a continuación algunas de las responsabilidades a cargo del Municipio y de las instituciones educativas frente a la elaboración, presentación y reporte de la información contable, conforme a la forma de definición de entidad contable pública y a la organización contable seleccionada:

1. Cuando la institución educativa se encuentra inmersa dentro de un proceso integrado dentro de una entidad principal:

Será responsabilidad de la entidad principal el cumplimiento de las formalidades y el diligenciamiento de los registros de los libros principales, así como las actividades de preparación y elaboración de los estados contables, informes o reportes contables a la CGN, los cuales incluirán la información contable de la institución educativa integrada. Además, deberá establecer internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.

2. Cuando la institución educativa cumple los criterios para catalogarse como entidad contable pública y agrega su información a una entidad principal:

En caso tal que la forma de organización contable seleccionada por la entidad principal consista en llevar contabilidad independiente por cada entidad contable pública, será responsabilidad de cada entidad agregada, incluyendo las instituciones educativas, las actividades de administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, preparación y presentación de estados contables. El reporte de la información contable a la CGN, en el caso de las entidades agregadas debe efectuarse a través de la entidad principal, en los formularios definidos por el órgano regulador con el contenido, características y requisitos exigidos en la resolución de plazos y requisitos.

Para efectos del reporte de la información contable a la CGN, es responsabilidad de la entidad principal implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de la información contable a la CGN y demás usuarios, a través de una adecuada aplicación del Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, a fin de lograr que la información agregada de otras entidades contables públicas u organismos sin personería jurídica, tales como las instituciones educativas, posean las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

CONCEPTO No. 20172000066171 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conservación de los documentos y soportes contables

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conservación de los documentos y soportes contables

Señora

CARMENZA ALONSO DÍAZ
Contadora Pública

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500042692, del 20 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Una empresa pyme que lleva soportes contables de causación impresos a hoy bajo RCP, por actualización de su programa bajo NIIF ¿es necesario imprimir nuevamente los soportes bajo NIIF desde enero y reemplazar los bajo RCP?”

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Es necesario considerar lo dispuesto en la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, que en el Artículo 4º, señala:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...) (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública en las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, señala:

“9.2.1 Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos. (...)

9.2.4 Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de la responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces, el cual podrá designar mediante acto administrativo, esta responsabilidad.

Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.

El representante legal o quien haga sus veces, o el servidor público responsable de la tenencia, conservación y custodia, denunciarán ante las autoridades competentes la pérdida o destrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. En este caso deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, en un período que no podrá exceder de seis (6) meses. Para la reconstrucción se tomarán como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años, contados a partir del 31 de diciembre del período contable al cual corresponda el soporte, comprobante y libro de contabilidad, sin perjuicio de las normas específicas de conservación documental que señalen las autoridades competentes".
(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución 357 de 2008 mediante la cual se establece el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, en los numerales 3.2 y 3.7, establece:

"3.2. Manuales de Políticas contables procedimientos y funciones

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión,

tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

3.7. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean

necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos. (...)

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la resolución N° 414 del 08 de septiembre de 2014 instituye:

"ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecido en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. (...)

Parágrafo 2: Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término de costo-beneficio. Lo anterior sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca". (Subrayado fuera del texto)

En complemento, la Resolución N° 663 de 2015 establece:

"ARTÍCULO 2º. Modifíquese el artículo 3º de la resolución 414 de 2014, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación: (...)

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para toso los efectos legales, el Plan general de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información financiera que pueda

ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido. (...)

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual se asume el presente pronunciamiento, bajo el entendido que se trata de una entidad del sector público colombiano.

Como estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICS) la CGN emitió tres marcos normativos, a través de las siguientes resoluciones:

- Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, que incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012, el cual es aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores o captan o administran ahorro del público. (Derogada por la Resolución N° 037 de 2017 del 07 de febrero de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público).
- Resolución 414 de 2014 y sus modificatorias, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, aplicables a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del Público.
- Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de

Información financiera y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y Presentación de los hechos económicos aplicable a Entidades de Gobierno.

Para responder a su inquietud se deberá clasificar la entidad, de acuerdo con su función económica, como: Entidad de gobierno, si la empresa señalada produce bienes o presta servicios en forma gratuita, a precios de no mercado, o a precios económicamente no significativos; Empresa no emisora de valores o que no captan ni administra ahorro del público cuando lleva a cabo actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios en condiciones de mercado, cuya fuente principal de financiación sea la venta de bienes o la prestación de servicios, o, como Empresa emisora de valores, o que capta o administran ahorro del público, si accede al mercado bursátil con la colocación de valores, o que captan o administran recursos del público.

Ahora bien, la Resolución N° 414 de 2014 estableció el ámbito de aplicación de estas normas a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del Público e indicó que las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podían optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto N° 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual debían enviar a la CGN la información que sustentará esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término de costo-beneficio.

Las empresas que enviaron la anterior información debieron aplicar en su totalidad los lineamientos dados en el marco normativo anexo al Decreto N° 3022 de 2013, so pena de los reportes de información que deben realizar a la CGN en las condiciones y plazos que esta haya indicado.

Es propio de la gestión administrativa de cada empresa gestionar todas las acciones y documentos que sean necesarios para soportar apropiadamente los registros contables de las operaciones, transacciones o hechos económicos que impactan los resultados o su situación financiera, todo ello bajo el contexto del Régimen de Contabilidad Pública.

Para efectos de la transición del Régimen de Contabilidad Pública Precedente al Nuevo Marco Normativo, la empresa debe conservar todos los documentos y soportes que respalden las gestiones y hechos económicos en cada una de los períodos de implementación.

En ese sentido, durante el período de transición, la empresa debió seguir utilizando para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de

Procedimientos y la Doctrina Contable Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente y, de manera simultánea, preparar información financiera de acuerdo al Nuevo Marco Normativo con el objeto de obtener información para ser utilizada únicamente con propósitos comparativos en los nuevos estados financieros en los que se aplicó por primera vez. Por tanto, la empresa tendrá que conservar, sus soportes y documentos contables para todos los efectos legales bajo las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad contenida en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, alternamente, deberá conservar los documentos y libros de contabilidad que soporten los registros contables que dieron lugar al Estado de Situación Financiera de Apertura y los movimientos durante el período de transición de acuerdo a los lineamientos de reconocimiento y medición del Nuevo Marco Normativo.

Ahora bien, a partir del periodo de aplicación, la contabilidad deberá llevarse únicamente y para todos los efectos, sobre la base del Nuevo Marco Normativo, conservando la totalidad de documentos y soportes contables que respalden los registros contables de los hechos económicos.

De conformidad con lo anterior, en ningún caso podrá destruirse los soportes contables que respalden los hechos económicos de la empresa, por el contrario, se deberá conservar los soportes contables junto a los comprobantes de contabilidad de cada hecho económico, así como los documentos idóneos que respalden las gestiones y ajustes realizados para efectos de transición al Nuevo Marco Normativo.

CONCEPTO No. 20172000066721 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Firma de Estados Financieros por un Profesional responsable de Presupuesto y Contabilidad. Carencias para contar con sistema informático actualizado

Señora

YENNY COBO QUESADA

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Innovar Documental

Empresa de la Documentación Gráfica Archivos Tic's

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1520

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043322, del 22 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

- Si la entidad no tiene los suficientes ingresos para contratar una persona para contratar un profesional para presupuesto y uno profesional para contabilidad, el mismo profesional puede realizar, auditar, y firmar ambos informes y en caso de no poderse; cual es el deber ser que se debe realizar.
- Si la empresa cuenta con una herramienta de presupuesto (Software), que no está actualizado, y no tiene recursos para invertir en una actualizada o no puede actualizar la que tiene, que responsabilidad recae sobre el contador ante este hecho.

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) en sus artículos 4 y 5 designa las funciones que desarrollará de la CGN las cuales se describen a continuación:

Artículo 4. (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

(...)

Artículo 5. OFICINAS CONTABLES. Para garantizar el adecuado registro contable de todas las operaciones del sector público, dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley, las autoridades competentes reestructurarán las áreas financieras y contables actualmente existentes con el objeto de que asuman la función de

contaduría en cada una de las entidades u organismos que integran la administración pública. (Subrayado fuera del texto).

La ley 43 de 1990 en su artículo 2, habla de las **Actividades Relacionadas con la Ciencia Contable en General**. Para los efectos de esta ley, se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional de Contador Público, tales como : la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares. (Subrayado fuera de texto).

La Resolución N° 357 de 23 Julio de 2008 emanada de la Contaduría General de la Nación, Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la en su Procedimiento para la Implementación y Evaluación de del control Interno Contable establece (...)

3.15. Eficiencia de los sistemas de información.

Con independencia de la forma que utilicen las entidades públicas para procesar la información, sea esta manual o automatizada, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia, eficacia y economía en el procesamiento y generación de la información financiera, económica, social y ambiental.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información. Y atendiendo la naturaleza y complejidad del ente público de que se trate, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias.

Tratándose de las entidades que operan bajo la plataforma del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF NACIÓN, los jefes de las oficinas de control interno evaluarán el cumplimiento de las políticas de seguridad, con el fin de garantizar que los registros de la información financiera, económica, social y ambiental se efectúan en debida forma.

En el mismo sentido, para efectos de garantizar el adecuado reporte de la información contable a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública - CHIP, los jefes de las oficinas de control interno evaluarán el cumplimiento de las políticas

y protocolos de seguridad en la instalación, operación y mantenimiento de este aplicativo. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con respecto de si la entidad no cuenta con los suficientes ingresos para contratar una persona para contratar un profesional para presupuesto y uno profesional para contabilidad, El mismo profesional puede realizar, auditar, y firmar ambos informes. y en caso de no poderse; cual es el deber ser que se debe realizar?

El propósito del artículo 5° de la Ley 298 de 1996 está orientado a garantizar el adecuado registro contable de todas las operaciones del sector público, lo cual implica que al frente del proceso contable debe estar un profesional de la Contaduría Pública, dedicado a ejercer las labores inherentes a éste.

Dentro de este contexto, es importante precisar que la esencia de ser contador público de una Entidad es la facultad que éste tiene para dar fe pública de los hechos, operaciones y transacciones que se encuentran registrados en los respectivos estados contables, razón por la cual no se puede pensar en que la firma de tales estados se reduzca a una mera formalidad, pues ello conlleva a que dentro de su desempeño, deba apersonarse de forma integral de las actividades propias del proceso contable.

Ahora bien, si por circunstancias particulares se asignan funciones de otra índole al contador, debe tenerse presente que ello no puede disminuir las condiciones y capacidades en forma tal que desvirtúen la naturaleza y responsabilidades propias de la profesión contable.

No obstante que la CGN no tiene competencia funcional para pronunciarse sobre los asuntos éticos de los profesionales de la contaduría pública, es menester que para los propósitos del caso objeto en su consulta, se tengan en cuenta los lineamientos expuestos en los párrafos anteriores.

Ahora bien, respecto a la eventual responsabilidad que pueda recaer sobre el contador si la empresa cuenta con una herramienta de presupuesto (Software), que no está actualizado, y no tiene recursos para invertir en una actualizada o no puede actualizar la que tiene, es pertinente precisar que a la CGN no le corresponde pronunciarse sobre los asuntos presupuestales. De cara a la perspectiva contable, debe tenerse presente que con independencia de la forma que utilicen las entidades públicas para procesar la información, sea esta manual o automatizada, la información contable debe satisfacer las necesidades de información de sus usuarios y por lo tanto debe garantizarse el cumplimiento de las características de confiabilidad, relevancia, comprensibilidad,

circunstancia que implica que las instancias administrativas y directivas procuren los recursos y esfuerzos que conlleven a generar las condiciones apropiadas para cumplir a cabalidad con el proceso contable.

CONCEPTO No. 20172000075701 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Momento del registro contable en adquisición de bienes de implementación deportiva

Doctor

JULIAN RICAURTE

Profesional Universitario

Instituto para la Recreación, el Deporte, la Educación Extraescolar y el Aprovechamiento del Tiempo Libre en el Departamento de Casanare- INDERCAS

Casanare- Yopal

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500041862, del día 15 de septiembre de 2017, en la cual pregunta en qué momento se debe realizar el ingreso a almacén de los bienes recibidos de implementación deportiva, bajo un contrato que tiene un plazo de ejecución de ocho días.

Mediante comunicación telefónica, el consultante informa que los bienes recibidos no se están ingresando a los inventarios en el momento en el que se reciben, si no que esto se realiza posteriormente, incluso después de terminado el contrato.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública anexo a la Resolución N°354 de 2007 establece lo siguiente:

“(…) 7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

100. Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información.

101. Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información.

102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad. (...)

111. COMPRESIBILIDAD. La información contable pública es comprensible si permite a los usuarios interesados formarse un juicio objetivo sobre su contenido. Para el efecto se presume que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad contable pública objeto de su interés, así como de la regulación contable que le aplica. En este sentido, la información contable pública es comprensible si es racional y consistente. (...)

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

114. Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre. (...)

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N°357 de 2008, señala:

“(…) 1.4. Riesgos de Índole Contable.

Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales no se incluyan en el proceso contable o, habiendo sido incluidos, no cumplan con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

El ingreso de bienes al almacén de la Entidad es un asunto de orden administrativo que debe ser definido por esta, para lo cual deberá tener presente que ello tiene incidencia dentro del proceso contable y por lo tanto deberá atender los lineamientos de registro que a continuación se señalan.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, los hechos económicos, ambientales y sociales se deben reconocer de forma oportuna, de tal manera que la información contable satisfaga las necesidades informativas de los usuarios en cumplimiento con las características cualitativas de confiabilidad y comprensibilidad, y el principio de devengo; por lo cual, si al recibir los bienes surgen derechos y obligaciones, la entidad está en la obligación de proceder con el registro contable que corresponda, y este deberá estar debidamente soportado mediante el documento establecido por la entidad.

Además, se debe considerar lo señalado en el Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable, en el cual se indica que se debe garantizar la existencia y efectividad de controles eficientes, que disminuyan los riesgos contables, que se pueden materializar al no reconocer los hechos en el momento adecuado, razón por la cual, la entidad deberá definir el procedimiento de control para mitigar estos riesgos, con el propósito de que la información contable que se presente sea fiable.

CONCEPTO No. 20172000091481 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Solicitud concepto saneamiento contable entidad territorial

Doctora

ANA MARÍA PINEDA JIMÉNEZ

Secretaria de Hacienda y Desarrollo Económico

Alcaldía Municipal de Frontino

Frontino - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500045062, del 05 de octubre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“El artículo 355 de la ley 1819 de 2016, determina que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable y que el término para llevar a cabo esta actividad será de dos (2) años, a partir de la vigencia de la precitada ley.

Para llevar a cabo el proceso de saneamiento contable, el municipio debe adelantar diferentes acciones administrativas, con el fin de que este en sus estados financieros revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial, para este fin el municipio está obligado establecer la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afecten su patrimonio; depurando los valores a que haya lugar como lo establece para esta realidad la técnica contable.

Para el procedimiento anterior, la norma definió las siguientes posibilidades que darían lugar a la depuración de los valores contables:

- a. Valores que afecten la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b. Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva.
- c. Que corresponda a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción.
- d. Derechos u obligaciones que carecen de documentos soportes idóneos, que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago.
- e. Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos.
- f. Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.

Con los anteriores planteamientos, se pregunta: Para efectos de la depuración contable por las condiciones establecidas en lo literales b, c, d, f; debe llenarse otros requisitos o soporte además de los que se aparecen en los literales transcritos. Ejemplo: para el saneamiento de cartera por la causal establecida en el literal c. esto es, que haya operado el fenómeno de la prescripción, basta el hecho de la antigüedad de la cartera para su depuración, o tienen que existir documentos soporte donde se demuestren las acciones tendientes a su recuperación y la imposibilidad de recuperación de la misma?”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

Mediante concepto No. 20172000033831 del 23 de junio de 2017 dirigido al doctor Luis Manuel Gonzales Rodríguez Secretario de Hacienda Municipal de Sibaté, se resolvió para el efecto del saneamiento contable lo siguiente:

La Ley 1066 de 2006 en sus Artículos del 1º al 3º señala:

Artículo 1º. Gestión del recaudo de cartera pública. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

Artículo 2°. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.
2. Incluir en sus respectivos presupuestos de ingresos el monto total del recaudo sin deducción alguna.
3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad. (...).

Por su parte el Procedimiento de control interno contable adoptado mediante la Resolución No. 357 de 2008 de la CGN, en su numeral 3º señala:

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE. Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad. Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.(...).

El numeral 3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, establece:

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN. También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Además el numeral 3.7- Soportes documentales de la Resolución 357 de 2008, establece:

3.7. Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública. En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública. De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos. De igual forma, deben implementarse los

controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable. Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables.

Por otra parte, la Ley 1819 de 2016, mediante la cual “se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su Artículo 355 que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención.

En atención al Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017, mediante la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para efectuar el saneamiento contable de la información para los años 2017 y 2018, así como modifica los Catálogos Generales de Cuentas vigentes, teniendo en cuenta que deben aplicar un marco normativo distinto para cada uno de estos años, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 para el año 2017 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el 2018.

Además, en la Sentencia C-666 de 2000 la jurisprudencia ha definido la jurisdicción coactiva como un "privilegio exorbitante" de la Administración, que consiste en la facultad de cobrar directamente, sin que medie intervención judicial, las deudas a su favor, adquiriendo la doble calidad de juez y parte, cuya justificación se encuentra en la prevalencia del interés general, en cuanto dichos recursos se necesitan con urgencia para cumplir eficazmente los fines estatales.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En términos generales, para efectos de los registros contables, las entidades públicas deben dar cumplimiento a las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública precedente. Adicionalmente la entidad, en cumplimiento de la regulación genérica sobre control interno y de la Resolución N° 357 de 2008 sobre control interno contable, debe definir los soportes idóneos con los cuales soporta tales registros.

Por otra parte, el proceso de saneamiento contable ordenado por la Ley 1819 de 2016 no tiene como propósito la eliminación de partidas contables para evadir la gestión y las

responsabilidades de orden administrativo y operativo en una entidad pública.

Como consecuencia de lo anterior, será la entidad quien define el nivel y alcance de los soportes mediante los cuales documenta el proceso de saneamiento contable, garantizando la adecuada trazabilidad y justificación pertinentes, pero ello no significa que deje de adelantar las acciones que se requieran en torno a la preservación del patrimonio público, ni que se dejen de adelantar las investigaciones de orden disciplinario, fiscal e incluso penal, si llegasen a mediar conductas sancionables por las autoridades competentes.

CONCEPTO No. 20172000103031 DEL 17-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Solicitud depuración base de datos cálculo actuarial

TC. (R)

JORGE OLIVER VARGAS BELTRAN
Subdirector Administrativo y Financiero
Defensa Civil Colombiana
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500049102, del 03 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“De manera atenta, solicito de su colaboración con el fin de emitir concepto informándonos si la Defensa Civil Colombiana puede realizar depuración en la Base de datos del Cálculo Actuarial de las personas que han fallecido hasta la fecha, ya que el total de bonos pensionales es un valor considerable en nuestro pasivo pensional, y teniendo en cuenta que la probabilidad de los cobros de estos bonos es mínima”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, señala:

“Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.
Subrayado fuera de texto.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública”.

Además el numeral 3.7- Soportes documentales de la Resolución 357 de 2008, establece:

“3.7. Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables.”

En la Resolución N° 633 de 2014, expedida por la CGN, en su numeral 1. Registro del cálculo actuarial, se estipula:

1. REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad responsable del pasivo pensional deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones y cuotas partes de pensiones. También corresponde al valor de las pensiones futuras, es decir, al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo, una vez este consolide su derecho pensional.

El cálculo actuarial deberá realizarse por lo menos una vez cada tres años considerando las variables e hipótesis relativas a la población que hace parte del mismo. En los años en que no deba realizarse el cálculo actuarial, el valor disponible del mismo deberá actualizarse financieramente en la contabilidad de las entidades responsables del pasivo pensional, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. La metodología para la realización del cálculo actuarial así como para su actualización financiera observará los parámetros y bases técnicas establecidas por la autoridad competente.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

No es función de la CGN aprobar o improbar cambios en las bases de datos de los cálculos actuariales, pues ello es un asunto propio del resorte administrativo de la entidad.

Por otra parte, si la Defensa Civil Colombiana encuentra situaciones que se enmarcan dentro del numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad y el numeral 3.7. Soportes documentales, respectivamente de la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, deberá adoptar las gestiones necesarias para garantizar que su información contable refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental. Adicionalmente, cuando la Resolución 633 de 2014 determina que las entidades deberán realizar el cálculo actuarial por lo menos una vez cada tres años considerando las variables e hipótesis relativas a la población que hace parte del mismo, está contemplando la posibilidad que este se realice en un período inferior, si llegaren a existir situaciones que así lo justifiquen.

CONCEPTO No. 20172000105711 DEL 21-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable en una Corporaciones de los recursos entregados por el ICBF para ejecutar contratos

Doctor:

LUIS ALFONSO VILLALBA CRUZ

Profesional Universitario

Gerencia Departamental Colegiada del Meta

Contraloría General de la República

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500045812, del 12 de octubre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Conforme a sendas dudas y contradicciones legales, surgidas entre los representantes legales de las diferentes O.N.G. — Corporaciones sin ánimo de lucro y los Auditores o Supervisores que intervienen en los contratos de aportes suscritos entre las O.N.G con el ICBF a nivel Nacional y Departamental, en pro de beneficiar a la población en primera Infancia en CDI, hogares agrupados; y en el que si bien es cierto se efectúan traslados de recursos del erario público para el cumplimiento de la política pública Nacional, y en el que algunas Corporaciones únicamente actúan como ADMINISTRADORES DEL RECURSO (ejecutores de recursos para el cumplimiento específico en beneficio de dicha población), sin obtención de contraprestación alguna o ganancias propias, ya que actúan en el ámbito contractual desarrollando acciones de simple operador o administrador; actuación contractual en la que no asumen o perciben ganancia alguna, puesto que el recurso aportado por el ICBF, tiene una destinación específica encaminada al cumplimiento de los fines y objetivos del ICBF.

Es importante resaltar que el ICBF a nivel Nacional realiza la supervisión, auditoría y seguimiento a los planes de mejora y en el que últimamente se han observado como requerimientos o exigencias que, dichos recursos transferidos bajo modalidad de contrato de aporte a las Corporaciones; sean registrados en la base contable de cada Corporación como INGRESOS que aumentan su patrimonio, lo cual dentro del sano criterio que, al ser determinado este aporte desde cierto punto de vista como ingreso, llegaría a generar efectos tributarios, en cabeza y bajo responsabilidad de cada Corporación. Determinación

que es considerada injusta por el representante legal de la corporación, ya que los aportes que perciben, son recibidos con una destinación específica y con su ejecución no se genera lucro, ganancias o contraprestación en beneficio del patrimonio, ya que solo se realizan acciones que tiene que ver con la coadministración del recurso, respondiendo al gasto o inversión, previamente especificada o determinada según lineamientos del ICBF. Además sostiene el representante legal de la Corporación (contratista) que, respecto de los aportes recibidos, frente a lo preceptuado por el Artículo 26 del estatuto Tributario; estos no son susceptibles del incremento patrimonial de las Corporaciones y por consiguiente se entiende que no son causa o tenidos en cuenta para la aplicación de efectos tributarios (Impuesto sobre la renta, ni retención en la fuente). (...)

De donde, a la luz de lo preceptuado en la norma tributaria y teniendo en cuenta el contenido del oficio No. 025602 del 12-09-2015, expedido por la DIAN, se entiende que para que un ingreso se ha (SIC) tenido en cuenta para efectos tributarios, debe ser susceptible de incrementar el patrimonio de quien lo recibe: "... los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, ..." de tal suerte que aquellos ingresos que no cumplan esta condición no están sometidos al impuesto sobre la renta. Si se presenta esta última condición, no habrá lugar a la práctica de retención en la fuente a título de este impuesto..." (...)

Bajo estos términos; nace la necesidad de elevar consultas escrita, en el sentido que se analicen y formulen conceptos sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter Nacional, Aduanero y Cambiario en lo que respecta a la competencia de este órgano de control fiscal, ya que siendo de estricto cumplimiento los requerimientos o exigencias del ICBF; en el sentido que, dichos recursos transferidos bajo modalidad de contrato de aporte a las Corporaciones; deben ser registrados en la base contable de cada Corporación como INGRESOS, que de paso aumentaría su patrimonio, estando además obligada la Corporación o contratista, a tener en cuenta los mismos en la aplicación (causa) de efectos tributarios (Impuesto sobre la renta, o retención en la fuente), el no hacerlo, se estaría configurando un presunto detrimento patrimonial a los bienes y rentas del Estado".

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia de 1991 establece que "(...) Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la

contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley (...)". (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo del mencionado artículo, el literal a) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 establece que una de las funciones de la CGN es "Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público" (Subrayado fuera de texto). Posteriormente, el Decreto 143 de 2004 reitera, en el numeral 1 de su artículo 2º, dicha función.

Para el reconocimiento de convenios o contratos interadministrativos bajo el Régimen de Contabilidad Precedente, la CGN ha emitido el concepto N° 20172000023371, el día 10 de abril de 2017, dirigido a la doctora Olga Lucia Orduz Bueno del grupo de Contabilidad del Ministerio de Transporte, en el cual se indicó:

"Para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; derechos y obligaciones de las partes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Por tanto, dado que de acuerdo con las características de los Convenios referidos, no es claro quién es el promotor y beneficiario directo de cada proyecto, el tratamiento contable correspondería a una de las siguientes alternativas:

- Ministerio entrega los recursos como promotor y beneficiario directo del proyecto, el Departamento los recibe como entidad ejecutante a título de administración.

En este escenario el Ministerio, conserva la titularidad de los recursos, los cuales son entregados al Departamento como entidad que ejecuta a título de administración; por ende no hay transferencia de dominio de los recursos, sino que se constituyen en un derecho para el Ministerio incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, y en un pasivo en calidad de recursos recibidos en administración para el Departamento, obligación que se disminuye cuando se legaliza frente a su titular los recursos y sus rendimientos, o cuando se reintegran los sobrantes, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Con el giro de los recursos, el Ministerio, debe reconocer un débito en la subcuenta 142401- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS; con la recepción de los recursos el Departamento debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. (...)

Ahora bien, el Ministerio deberá reconocer contablemente la ejecución del objeto contractual mediante la incorporación de los activos o gastos desarrollados en virtud de la ejecución de los convenios con ocasión de los informes técnicos mensuales acompañados de los respectivos soportes, que los Departamentos deben presentar según numeral 11 literal B) de la cláusula tercera, del convenio de transferencia N°407 del 30 de agosto de 2016 y el numeral 12 del literal B) de la cláusula cuarta, del Convenio Interadministrativo 478 del 30 de septiembre de 2016.

- Ministerio entrega los recursos, al Departamento como promotor y beneficiario directo del proyecto

En este escenario, el Ministerio entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a cada Departamento, dicha operación se constituye en un gasto por transferencia para el Ministerio y en un ingreso por transferencia para el Departamento. No obstante se debe establecer si la transferencia se realiza para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión en donde se establecen restricciones y limitaciones, es decir condiciones específicas frente al uso de los recursos, o si la transferencia se realiza para que la receptora pueda atender sus gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

a) Si la transferencia de recursos está condicionada.

La entidad receptora de los recursos adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla el requisito de invertirlos específicamente en determinado proyecto y debe reintegrar los recursos que no sean ejecutados.

El Ministerio, al ordenar el traslado de los recursos, registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con el giro de los recursos, el Ministerio debita la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y con la ejecución de los mismos, reconoce el gasto por transferencias y

amortizan el cargo diferido, para lo cual debita la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acredita la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Por su parte, el Departamento, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, con el recaudo de los recursos, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con la ejecución de los mismos, debe reconocer los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconocer el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS y acredita la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (...)

b) Si la transferencia está dirigida a atender gastos de inversión propios del ente territorial, sin que se haya establecido condición alguna.

El Ministerio, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Una vez gire los recursos, disminuye la cuenta por pagar con un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Departamento con el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda. Cuando recaude los recursos, reconoce un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS POR COBRAR". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública, por tanto, se escapa de su competencia pronunciarse sobre los procedimientos contables que deben aplicar las Corporaciones que se configuran como organizaciones no gubernamentales.

Ahora bien, visto desde la perspectiva del ICBF el tratamiento contable corresponderá a una de las tres alternativas establecidas en el Concepto N° 20172000023371, emitido por la CGN el día 10 de abril de 2017, dirigido a la doctora Olga Lucia Orduz Bueno, del grupo de Contabilidad del Ministerio de Transporte, referido en las consideraciones anteriormente expuestas.

De lo expuesto en ese concepto bien puede hacerse un acercamiento al procedimiento contable de la Corporación, haciendo las correspondientes homologaciones con el marco normativo que les corresponda aplicar.

CONCEPTO No. 20172000105841 DEL 23-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Normas aplicables para el saneamiento contable de deudas por contratos de régimen subsidiado

Doctora:

ISVELIA GARCÍA RAMÍREZ

Contadora

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047012, del 20 de octubre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Existen unas partidas importantes en los pasivos (en una Alcaldía) por contratos del Régimen Subsidiado del año 2011. A la fecha en tesorería nos dicen que esas obligaciones fueron canceladas, pero que no las descontaron del pasivo; en los archivos no se evidencian soportes de los pagos ni de los contratos. La mayoría de las Entidades que prestaron los servicios ya fueron liquidadas y difícilmente se pueden ubicar para solicitar certificación de saldos. Nos podemos soportar en la Ley 1450 de 2011 y el Decreto 1080 de 2012, resolución 1302 de 2012 y las leyes actuales de sostenibilidad, adicionalmente que procedimiento, concepto o ley nos puede sugerir ustedes para dar de baja esos pasivos y que el proceso quede conforme lo requiere la ley y nos evitemos problemas”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El artículo 270 de la Ley 1450 de 2011, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014, establece:

Artículo 270. Saneamiento contable de los estados financieros de la Nación. Con el fin de lograr el saneamiento contable de los estados financieros de la Nación, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público hará los registros contables y en consecuencia, extinguirá los derechos y obligaciones de pago derivadas de créditos de presupuesto y acuerdos de pago suscritos con entidades estatales cuya liquidación se hubiere cerrado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley.

Por otra parte el artículo 6º del decreto 1080 de 2012, por el cual se establece el procedimiento para el pago de las deudas del Régimen Subsidiado de Salud, señala:

Artículo 6º Saneamiento contable. Las entidades territoriales, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, una vez recibidos los pagos o giros, deberán reflejar en su contabilidad las cuentas por cobrar y pagar debidamente conciliadas y depuradas, de acuerdo a los procedimientos contables definidos en las normas vigentes aplicables a cada entidad, de lo cual informarán a la Superintendencia Nacional de Salud.

Además el artículo 355 de la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, señala:

ARTÍCULO 355. SANEAMIENTO CONTABLE. Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014,

modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales.

En lo referente a este tema el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 del 23 de julio de 2008 de la Contaduría General de la Nación-CGN, señala:

“Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. Subrayado fuera de texto.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública”.

El numeral 3.7- Soportes documentales de la Resolución 357 de 2008 de la CGN (vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades de gobierno), establece:

3.7. Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables.

Por último, el artículo 5º de la Resolución 107 de 2017, señala:

ARTÍCULO 5. Las entidades territoriales, en los términos del artículo 286 de la Constitución Política, que deban realizar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, aplicarán el siguiente procedimiento.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- e) valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;

Obligaciones

- g) obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

- h) obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro por parte de terceros;
- i) obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación; y
- j) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen obligaciones para la entidad territorial.

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

2.1 Depuración contable durante el 2017 sobre la información financiera del 2016

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2017 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2016 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

- a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, estos se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Para tal efecto, la entidad territorial aplicará los criterios de reconocimiento y medición establecidos en Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.
- b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial debe dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.
- c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de

las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

A partir del 1 de enero de 2018, rige la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se expide el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en la cual se desarrolla el numeral 3.2.6 Actualización permanente y continuada.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:
Para dar de baja los pasivos por contratos del Régimen Subsidiado del año 2011 y que según la Tesorería de la entidad esas obligaciones fueron canceladas, la entidad para hacer esta depuración debe tener en cuenta los numerales 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad y 3.7. Soportes documentales, de la Resolución 357 de 2008 de la CGN, hasta el 31 de diciembre de 2017 y el numeral 3.2.6 Actualización permanente y continuada de la Resolución 193 de 2016, en consonancia con la Resolución N° 107 del 30 de marzo de 2017, todo ello en cumplimiento del artículo 355 de la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, sin desconocer que el imperativo del saneamiento contable en los asuntos por usted consultado deviene desde la entrada en vigencia del decreto 1080 de 2012.

CONCEPTO No. 20172000105841 DEL 23-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Normas aplicables para el saneamiento contable de deudas por contratos de régimen subsidiado

Doctora:

ISVELIA GARCÍA RAMÍREZ

Contadora

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047012, del 20 de octubre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Existen unas partidas importantes en los pasivos (en una Alcaldía) por contratos del Régimen Subsidiado del año 2011. A la fecha en tesorería nos dicen que esas obligaciones fueron canceladas, pero que no las descontaron del pasivo; en los archivos no se evidencian soportes de los pagos ni de los contratos. La mayoría de las Entidades que prestaron los servicios ya fueron liquidadas y difícilmente se pueden ubicar para solicitar certificación de saldos. Nos podemos soportar en la Ley 1450 de 2011 y el Decreto 1080 de 2012, resolución 1302 de 2012 y las leyes actuales de sostenibilidad, adicionalmente que procedimiento, concepto o ley nos puede sugerir ustedes para dar de baja esos pasivos y que el proceso quede conforme lo requiere la ley y nos evitemos problemas”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El artículo 270 de la Ley 1450 de 2011, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014, establece:

Artículo 270. Saneamiento contable de los estados financieros de la Nación. Con el fin de lograr el saneamiento contable de los estados financieros de la Nación, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público hará los registros contables y en consecuencia, extinguirá los derechos y obligaciones de pago derivadas de créditos de presupuesto y acuerdos de pago suscritos con entidades estatales cuya liquidación se hubiere cerrado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley.

Por otra parte el artículo 6º del decreto 1080 de 2012, por el cual se establece el procedimiento para el pago de las deudas del Régimen Subsidiado de Salud, señala:

Artículo 6º Saneamiento contable. Las entidades territoriales, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, una vez recibidos los pagos o giros, deberán reflejar en su contabilidad las cuentas por cobrar y pagar debidamente conciliadas y depuradas, de acuerdo a los procedimientos contables definidos en las normas vigentes aplicables a cada entidad, de lo cual informarán a la Superintendencia Nacional de Salud.

Además el artículo 355 de la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, señala:

ARTÍCULO 355. SANEAMIENTO CONTABLE. Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales.

En lo referente a este tema el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 del 23 de julio de 2008 de la Contaduría General de la Nación-CGN, señala:

“Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. Subrayado fuera de texto.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública”.

El numeral 3.7- Soportes documentales de la Resolución 357 de 2008 de la CGN (vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades de gobierno), establece:

3.7. Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para

archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables.

Por último, el artículo 5º de la Resolución 107 de 2017, señala:

ARTÍCULO 5. Las entidades territoriales, en los términos del artículo 286 de la Constitución Política, que deban realizar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, aplicarán el siguiente procedimiento.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- e) valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;

Obligaciones

- g) obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- h) obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro por parte de terceros;
- i) obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación; y
- j) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen obligaciones para la entidad territorial.

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

2.1 Depuración contable durante el 2017 sobre la información financiera del 2016

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2017 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2016 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

- a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, estos se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Para tal efecto, la entidad territorial aplicará los criterios de reconocimiento y medición establecidos en Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.
- b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial debe dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.
- c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-

LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

A partir del 1 de enero de 2018, rige la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se expide el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en la cual se desarrolla el numeral 3.2.6 Actualización permanente y continuada.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para dar de baja los pasivos por contratos del Régimen Subsidiado del año 2011 y que según la Tesorería de la entidad esas obligaciones fueron canceladas, la entidad para hacer esta depuración debe tener en cuenta los numerales 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad y 3.7. Soportes documentales, de la Resolución 357 de 2008 de la CGN, hasta el 31 de diciembre de 2017 y el numeral 3.2.6 Actualización permanente y continuada de la Resolución 193 de 2016, en consonancia con la Resolución N° 107 del 30 de marzo de 2017, todo ello en cumplimiento del artículo 355 de la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, sin desconocer que el imperativo del saneamiento contable en los asuntos por usted consultado deviene desde la entrada en vigencia del decreto 1080 de 2012.

CONCEPTO No. 20172000106581 DEL 01-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depuración contable y castigo de los llamados saldos menores que se encuentran en las entidades territoriales para su respectivo cobro.

Doctora

CLARA JOHANNA GRACIA GIL

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1553

Coordinadora del Grupo de Ejecuciones Fiscales
Alcaldía Municipal de Chía
Chía - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500051352, del 21 de noviembre de 2017, en el cual manifiesta lo siguiente:

Mi solicitud básicamente es con el propósito de obtener una orientación, respecto a la depuración contable y castigo de los llamados saldos menores que se encuentran en las Entidades Territoriales para su respectivo cobro; pues es necesario establecer los parámetros para llevar a cabo estas diligencias. En el mismo sentido y si existe un concepto posterior que sirva para mi requerimiento estaré muy agradecida.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

Mediante concepto 20172000105841 del 23 de noviembre de 2017 dirigido a la doctora Isvelia García Martínez contadora de una Alcaldía, se resolvió para el efecto del saneamiento contable lo siguiente:

El artículo 355 de la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, señala:

ARTÍCULO 355. SANEAMIENTO CONTABLE. Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales.

En lo referente a este tema el numerales 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad, de la Resolución 357 del 23 de julio de 2008 de la Contaduría General de la Nación-CGN, señala:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad. Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para

depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. Subrayado fuera de texto.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública”.

De otra parte, el numeral 3.7 Soportes documentales de la Resolución 357 de 2008 (Vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para entidades de gobierno), establece:

“3.7. Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o

aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables”.

Por último, el artículo 5º de la Resolución 107 de 2017, señala:

ARTÍCULO 5. Las entidades territoriales, en los términos del artículo 286 de la Constitución Política, que deban realizar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, aplicarán el siguiente procedimiento.

“1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de

Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- e) valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;

Obligaciones

- g) obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- h) obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro por parte de terceros;
- i) obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación; y
- j) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen obligaciones para la entidad territorial”.

“2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes,

derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

2.1 Depuración contable durante el 2017 sobre la información financiera del 2016

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2017 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2016 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, estos se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Para tal efecto, la entidad territorial aplicará los criterios de reconocimiento y medición establecidos en Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial debe dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016”.

A partir del 1º de enero de 2018, rige la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se expide el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en la cual se desarrolla el numeral 3.2.6 Actualización permanente y continuada.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para efectuar la depuración contable y castigo de los llamados saldos menores que se encuentran en las Entidades Territoriales para su respectivo cobro, la entidad debe aplicar lo establecido en los numerales 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad y 3.7. Soportes documentales, de la Resolución 357 de 2008 de la CGN, hasta el 31 de diciembre de 2017 y el numeral 3.2.6 Actualización permanente y continuada de la Resolución 193 de 2016 en consonancia con la Resolución No.107 del 30 de marzo de 2017, todo ello en cumplimiento del artículo 355 de la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016.

CONCEPTO No. 20172000106981 DEL 05-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Realización de avalúos para la determinación de saldos iniciales en el proceso de implementación de la Nueva Normatividad contable pública.

Doctora

ANA ERIKA JINETH PEÑA CASTELLANOS

Secretaria General

Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca - CAR

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004832-2 del 30 de Octubre de 2017, trasladada para su trámite a la CGN por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante la cual la CAR consultó al IGAC:

1. ¿Con la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, se requiere realizar un avalúo inicial de los bienes inmuebles de propiedad de las entidades públicas, para el caso este avalúo corresponde a una metodología diferente a la definida en la Resolución N° 620 de 2008 y de ser así que otros aspectos debe contemplar el avalúo?

2. ¿Con qué acreditación deben contar los evaluadores para que el avalúo cumpla con las exigencias de la normas NIIF?
3. ¿Es suficiente que el Registro Nacional de Evaluadores certifique a un evaluador o se requiere el Registro Abierto de Evaluadores para realizar avalúos que tengan validez ante las normas NIIF, a la luz de la ley 1673 de 2013 o se requiere una acreditación diferente?
4. ¿Los evaluadores que se encuentran en régimen de transición conforme con la ley 1673 de 2013, son idóneos para realizar los avalúos que se requieren para cumplir con las NIIF?

CONSIDERACIONES

La Ley 1673 de 2013 “mediante la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones” en los artículos 4° y 6° señala:

“Artículo 4° Desempeño de las Actividades del Evaluador. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles: (...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control; (...) (Subrayado fuera de texto)

“Artículo 6° Inscripción y requisitos. La inscripción como evaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Evaluadores. Para ser inscrito como evaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a evaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a evaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades - intrínsecas de los bienes a evaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los bienes a evaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a evaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el párrafo 1° del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Avaluador mantener actualizada esta información.

Parágrafo 1°. Régimen de transición. Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. (...)"

Por su parte, los artículos 6° y 12° del **Decreto 556 de 2014** reglamentario de la Ley 1673 de 2013, señalan:

“Artículo 6° Certificados académicos. La formación académica de los evaluadores de que trata el literal a) del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará con el título y/o la certificación de aptitud ocupacional del respectivo programa académico debidamente reconocido por autoridad competente y con el correspondiente certificado de las asignaturas cursadas y aprobadas.

Las Entidades Reconocidas de Autorregulación (ERA) tendrán en cuenta las certificaciones de asignaturas que allegue el interesado en ser inscrito como evaluador, expedidas por instituciones de educación superior y/o las instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes. “

Artículo 7°. Régimen de transición. Durante el régimen de transición previsto en el artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, el alcance de los certificados de calidad de personas expedidos por entidades de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) y los de experiencia en la actividad de valuación, de acuerdo con lo previsto en el parágrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, deben coincidir entre sí y respecto de la tabla establecida en el artículo 5°.

Durante el régimen de transición de la ley, los alcances de la acreditación deberán ser iguales a los establecidos en la tabla señalada en el artículo 5°. Para ello, los organismos de certificación de personas de que trata el parágrafo 1° del artículo 6° de la ley, deberán

cubrir los conocimientos establecidos en el literal a) del artículo 6°, como condición para la expedición del certificado. Quienes estén certificados por dichos organismos o quieran estarlo, deberán obtener su certificado una vez la entidad haya obtenido su acreditación en el alcance correspondiente ante el Organismo Nacional de Acreditación (ONAC).

Para obtener el respectivo certificado, los evaluadores deberán cumplir con las exigencias que la acreditación le impone a la entidad de evaluación de la conformidad de acuerdo con la norma ISO 17024, así como con las que imponga el acuerdo de autorización que suscriban la Entidad Reconocida de Autorregulación y el organismo de certificación de personas.

La demostración del tiempo de experiencia mínima exigida en el párrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará mediante uno o más certificados expedidos por empleadores o contratantes en los cuales conste haber realizado uno o más avalúos, así como las fechas de inicio y de terminación de las actividades propias del evaluador.

Parágrafo 1°. Los documentos que demuestren experiencia deberán referirse a actividades realizadas con anterioridad a la presentación de los documentos ante la Entidad Reconocida de Autorregulación con la que desea adelantar su inscripción.

Parágrafo 2°. Modificado por el art. 1, Decreto Nacional 2046 de 2014, Modificado por el art. 1, Decreto Nacional 458 de 2015. Con posterioridad a la publicación del presente decreto y hasta el momento en que se autorice la operación de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación que desarrolle la función del Registro Abierto de Avaluadores, cuando en virtud de una norma sea solicitada la demostración de la calidad de evaluador mediante el registro en la lista que llevaba la Superintendencia de Industria y Comercio, tal calidad se acreditará con la inscripción ante dicha entidad.

Durante el mismo plazo, quien no se haya registrado en la Superintendencia de Industria y Comercio con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, demostrará la calidad de evaluador mediante la presentación de certificado de evaluación de competencias laborales vigente expedido por el SENA, o por una entidad cuyo objeto principal sea la evaluación de evaluadores y no realice avalúos corporativos o de otra índole, o por un organismo de certificación de personas acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024.

En todo caso, el plazo de que trata este párrafo será de máximo seis (6) meses contados a partir de la publicación del presente decreto.

Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se

hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas.

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública, es del caso precisar que la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR es una entidad clasificada en el ámbito de las entidades de Gobierno para efecto de la implementación de la Nueva Normatividad Contable Pública, que debe aplicar la normatividad expedida por la CGN mediante las resoluciones N° 533 de 2015 y N°484 de 2017 que incorporaron al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las actividades de Gobierno.

El Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 en el numeral 6.3.4.5. Valor de mercado, señala: “El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. El grado en que el valor del mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios depende de la calidad de la información del mercado y esta, a su vez, depende de las características del mercado en el cual se negocia el activo. El valor del mercado es adecuado cuando se considera improbable que la diferencia entre los valores de entrada y de salida sea significativa o cuando el activo se mantiene para la venta.

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los

precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo)". (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, la CGN expidió el Instructivo N° 002 del 8 de octubre de 2015, con el fin de orientar la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros, el cual respecto de las Propiedades, planta y Equipo, señaló tres alternativas para su medición a la fecha de la transición como son:

"i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor

ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación entre otras la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia la CGN no es competente para conceptuar sobre aspectos relacionados con la metodologías a aplicar para realizar los avalúos de los bienes de propiedad de las entidades públicas.

De otra parte, es pertinente indicar que en el marco de convergencia hacia estándares internacionales de información financiera, la CGN realizó para las entidades de Gobierno una adopción indirecta de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector

Público (IPSASB por sus siglas en inglés), por lo que no es viable referirse en este caso a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Con respecto a los demás aspectos de su consulta, se precisa que por regla general para realizar los avalúos debe atenderse a la Ley N° 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, en donde disponen que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación –ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, pero también deben tenerse en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

Pregunta 1. Los avalúos que se realicen con miras a determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, son únicos y de coyuntura, es decir que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

Preguntas 2, 3 y 4. Para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto N° 556 de 2014, según el cual cuando se trata de funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen actividades de avaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

Igualmente debe tenerse presente que en virtud del parágrafo 1 del Artículo 6 de la Ley N° 1673 de 2013 y el artículo 7 del Decreto N° 556 de 2014, determinaron un período de transición para su aplicación durante 24 meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA por la Superintendencia de Industria y Comercio, período en el cual las personas que a la fecha de expedición de la ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar la prueba de formación académica exigida por la Ley y acreditando: (i) El certificado emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año

anteriores a la presentación de los documentos. En consecuencia si cumplen los requisitos aquí referidos estarán facultados para realizar el avalúo.

CONCEPTO No. 20172000107031 DEL 05-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación de la Resolución N°469 del 19 de agosto de 2016

Doctor
IVÁN DAVID BORRERO HENRÍQUEZ
Subdirector de finanzas y presupuesto
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500050662, del 17 de noviembre de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...Luego de la expedición de la Resolución 533 de 2015, la CGN emitió la Resolución 469 de agosto de 2016, por mencionar un ejemplo, mediante la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos.

Posteriormente se expidió la Resolución 693 de diciembre de 2016 en la cual se modificaba el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo. En esta Resolución se hace modificación a la vigencia y derogatorias de la Resolución 469 de 2016.

Por lo anterior, ¿se entiende que la aplicación de la Resolución 469 de 2016, en el ejemplo expuesto, tendría aplicación desde el 1 de enero de 2018?...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN) expidió la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades De Gobierno y se dictan otras disposiciones, estableció:

“ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN”. (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, expide la Resolución N° 469 del 19 de agosto de 2016, por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, la cual prescribe:

“ARTÍCULO 1º.Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, el cual quedará con el siguiente texto:

A continuación, se indican los registros contables que deben efectuar las entidades de gobierno para la movilización de activos, así como los que debe efectuar CISA como colector de activos. (...)

ARTÍCULO 3º. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, tiene aplicación a partir del 1 de enero de 2017 y deroga la Resolución 453 del 30 de agosto de 2012, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1 de enero de 2017”. (Subrayado fuera del texto)

Posteriormente, se emite la Resolución N° 693 del 06 de diciembre de 2016, por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para entidades de Gobierno,

incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015 y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo, determinando:

“ARTÍCULO 1º. Modifíquese el artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedará así:

ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos. (...)

ARTÍCULO 3º. VIGENCIA. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y tiene vigencia a partir del 1º de enero de 2018. (...)

ARTÍCULO 8º. Modifíquese el artículo 3º de la Resolución 469 del 19 de agosto de 2016, por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3° VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998; tiene vigencia a partir del 1 de enero de 2018, y deroga la Resolución 453 del 30 de agosto de 2012, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1° de enero de 2017 para las empresas y a partir del 1 de enero de 2018 para las entidades de gobierno.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, la Resolución N° 693 de 2016, mediante la cual se modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015, y sus modificaciones, la entidad deberá atender lo preceptuado en el artículo 8°, que establece la vigencia a partir del 01 de enero de 2018, para las entidades de Gobierno, por lo tanto, la aplicación del Procedimiento Contable del registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos se realizará a partir de esa fecha.

CONCEPTO No. 20172000108371 DEL 15-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Esquema de organización contable en la Superintendencia de Notariado y Registro en relación al Fondo Cuenta de Curadores Urbanos, creado por el Artículo 31° de la Ley N° 1796 del 13 de julio de 2016.

Doctor
OSCAR ANIBAL LUNA OLIVERA
Director Administrativo y Financiero
Doctora
YOLANDA RODRIGUEZ ROLDAN
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Superintendencia de Notariado y registro
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500046742, del 19 de octubre de 2017, donde solicita a la CGN que señale si en relación al proceso contable Fondo Cuenta de Curadores Urbanos, creado por el Artículo 31º de la Ley N° 1796 del 13 de julio de 2016, se debe atender lo dispuesto en el numeral 2.1 del Procedimiento de integración contable de que trata el numeral 12, Capítulo III (Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable), Libro II (Manual de Procedimientos) del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

CONSIDERACIONES

Ley 1796 del 13 de julio de 2016 “Por la cual se establecen medidas enfocadas a la protección del comprador de vivienda, el incremento de la seguridad de las edificaciones y el fortalecimiento de la función pública que ejercen los curadores urbanos, se asignan unas funciones a la Superintendencia de Notariado y Registro y se dictan otras disposiciones”, en los artículos 1º, 20º, 30º y 31º, dispone lo siguiente:

“**Artículo 1. Objeto.** Generar medidas enfocadas a la protección del comprador de vivienda, el incremento de la seguridad de las edificaciones, el fortalecimiento de la Función Pública que ejercen los curadores urbanos y establecer otras funciones a la Superintendencia de Notariado y Registro. (...)”

Artículo 20. Funciones de la Superintendencia de Notariado y Registro. Además de las funciones previstas en la ley, serán atribuciones de la Superintendencia de Notariado y Registro en relación con los curadores urbanos las siguientes: (...)

2. Tramitar y hacer seguimiento a las peticiones, quejas y reclamos que formulen los usuarios en relación con el servicio de los curadores urbanos.
3. En cualquier momento, de manera oficiosa o a petición de las entidades de control, adelantar los procesos disciplinarios a los curadores urbanos, a través de la Superintendencia Delegada para Curadores Urbanos, según lo dispuesto en la presente ley.
4. Imponer sanciones a los curadores urbanos, sin perjuicio del poder preferente de la Procuraduría General de la Nación en asuntos disciplinarios. En primera instancia por la

Superintendencia Delegada para Curadores Urbanos y en segunda instancia por el Superintendente de Notariado y Registro.

5. Realizar visitas generales y/o especiales a los curadores urbanos, en materia de vigilancia preventiva.

6. Ordenar medidas necesarias para subsanar o prevenir irregularidades o situaciones anormales.

7. Solicitar información y realizar visitas de inspección. (...)

Artículo 30. Sostenibilidad de la vigilancia. Con el fin de garantizar la sostenibilidad de la vigilancia que ejercerá la Superintendencia de Notariado y Registro, sobre la función pública que prestan los curadores urbanos, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio en el ejercicio de las facultades que le otorga la Ley 388 de 1997 modificada parcialmente por la Ley 810 de 2003 y el Decreto número 1469 de 2010 (compilado por el Decreto número 1077 de 2015), reglamentará el porcentaje de las expensas que se destinará para este fin.

Artículo 31. Fondo Cuenta de Curadores Urbanos. Créase un Fondo Cuenta sin personería jurídica, el cual se formará con el porcentaje de las expensas que se destine a la sostenibilidad de la vigilancia que ejercerá la Superintendencia de Notariado y Registro.

El Superintendente de Notariado y Registro será el representante legal del Fondo y el ordenador del gasto.” (Subrayado fuera de texto)

El Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Título III, numeral 12 del Capítulo III “Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable”, dispone:

“12. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE ADMINISTRAN FONDOS CUENTAS Y/O FONDOS ESPECIALES Y/O CUENTAS ESPECIALES

Las entidades contables públicas que por disposiciones legales administran fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales en donde se indica la separación contable de estos recursos con los de la entidad que los administra, debe entenderse que la organización del proceso contable es integrado, y que la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación

de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitar de los fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales para el cumplimiento de sus funciones.

Fondos cuentas. Se asimilan a los que normalmente están definidos como un sistema de manejo de cuentas separadas por parte de un organismo, para el cumplimiento de los objetivos contemplados en los actos de su creación, cuya administración se hace en los términos que en el mismo están señalados y con el personal de la entidad a la cual están adscritos, por tanto carecen de personería jurídica.

Fondos especiales. Constituyen fondos especiales en el orden nacional, los ingresos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico, así como los pertenecientes a fondos sin personería jurídica creados por el legislador (Artículo 30 del Decreto 111 de 1996).

Son ingresos definidos en la Ley del Presupuesto General de la Nación cuyos recursos se encuentran clasificados presupuestalmente en forma independiente. Estos fondos carecen de personería jurídica.

Cuenta especial. Para los propósitos de este procedimiento, este concepto se asimila al de Fondo cuenta.

La administración del proceso contable en las entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales se caracteriza por aspectos tales como:

- a. Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con la identificación plena y suficiente de las actividades y de los recursos de los fondos o cuentas que administra.
- b. Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables es responsabilidad de la entidad contable pública, en donde de acuerdo con la organización interna estará la dependencia encargada de la preparación de la información contable para reportarla a los diferentes usuarios que la requieran.
- c. Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.
- d. Los Fondos Cuentas o Fondos Especiales o Cuentas Especiales tendrán los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes o reportes que soliciten los diferentes usuarios de la información.

- e. Si existen relaciones contables al interior de la entidad contable pública y los fondos o cuenta que administra, la entidad contable pública debe estructurar un procedimiento interno para el manejo administrativo de estas relaciones, pero el reconocimiento contable de estas operaciones administrativas debe estar en concordancia con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, y en ningún momento se constituyen en operaciones recíprocas a reportar a la Contaduría General de la Nación.
- f. Cuando estos fondos cuentas o fondos especiales se administren a través de entidades contables públicas que hacen parte del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF se deben tener en cuenta los aspectos técnicos y operativos que inciden en el proceso contable y los procedimientos específicos definidos por el SIIF.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 20 de la Ley N° 1796 del 13 de julio de 2016, a la Superintendencia de Notariado y Registro le corresponde, además de las funciones previstas en la ley, adelantar la vigilancia sobre la función pública que prestan los curadores urbanos, lo incluye, entre otras actividades: tramitar y hacer seguimiento a las peticiones, quejas y reclamos que formulen los usuarios en relación con el servicio de los curadores urbanos; adelantar los procesos disciplinarios a los curadores urbanos, a través de la Superintendencia Delegada para Curadores Urbanos; imponer sanciones a los curadores urbanos, sin perjuicio del poder preferente de la Procuraduría General de la Nación en asuntos disciplinarios; realizar visitas generales y/o especiales a los curadores urbanos, en materia de vigilancia preventiva; ordenar medidas necesarias para subsanar o prevenir irregularidades o situaciones anormales y; solicitar información y realizar visitas de inspección.

Para garantizar la sostenibilidad el financiamiento de las actividades de inspección y vigilancia sobre la función pública que prestan los curadores urbanos a cargo de la Superintendencia de Notariado y Registro, tal como lo dispone el Artículo 30° de la Ley N° 1796 del 13 de julio de 2016, corresponde al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio en el ejercicio de las facultades que le otorga la Ley 388 de 1997 modificada parcialmente por la Ley 810 de 2003 y el Decreto número 1469 de 2010 (compilado por el Decreto número 1077 de 2015), reglamentar el porcentaje de las expensas que se destina para este fin.

La citada Ley, en el Artículo 31°, crea el Fondo Cuenta de Curadores Urbanos sin personería jurídica, el cual se forma con el porcentaje de las expensas destinado a la sostenibilidad de la vigilancia que ejercerá la Superintendencia de Notariado y Registro, y el representante legal del mismo es el Fondo Superintendente de Notariado y Registro a quien le fueron asignadas las funciones de ordenador de los gastos que debe financiar el

citado Fondo. Los recursos que entran a formar parte del Fondo Cuenta de Curadores Urbanos tienen como objetivo fundamental la ejecución de políticas públicas enfocadas al fortalecimiento de la función pública que ejercen los curadores urbanos.

De conformidad con lo antes señalado, el Fondo Cuenta de Curadores Urbanos debe hacer parte del sistema de información contable de la Superintendencia de Notariado y Registro, por lo que esa Superintendencia puede aplicar lo dispuesto en el numeral 12 del Capítulo III "Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable", Título III del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

CONCEPTO No. 20172000108961 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo Obligatoriedad de revelar en las Notas el cálculo de los indicadores

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo

Doctora

SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA

Gerente de Contabilidad

Fiduprevisora S.A

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500051372, del día 22 de noviembre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

“Teniendo en cuenta lo establecido en los Planes de Mejoramiento de los hallazgos de la Contraloría General de la República para la vigencia 2016, respetuosamente les solicitamos emitir concepto sobre las siguientes inquietudes:

1. Es de obligatorio cumplimiento la elaboración del flujo de efectivo para el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio teniendo en cuenta que es un patrimonio autónomo creado por la Ley 91 del 29 de diciembre de 1989 como una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, con independencia patrimonial, contable y estadística, cuyos recursos deben ser administrados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, para lo cual el gobierno suscribió un contrato de fiducia mercantil con Fiduciaria la Previsora.
2. Es de obligatorio cumplimiento incluir en las Notas a los Estados Financieros el cálculo de los indicadores.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo:

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, el numeral 13 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Capítulo II del Título III del Manual de Procedimientos, establece que: “Este estado debe ser elaborado por las empresas públicas y revela en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta, los fondos provistos y utilizados, clasificados en actividades de operación, inversión y financiación. ...(...)”. (Subrayado fuera del texto)

En cuanto al nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, el párrafo 5 del numeral 1.2 de la Norma de Presentación de Estados Financieros establece que: “Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el párrafo 1 del Artículo 4 de la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017, establece que “el primer estado de flujos de efectivo bajo el nuevo Marco Normativo se presentará, de forma obligatoria, para el periodo contable de 2019. No obstante las entidades podrán presentarlo voluntariamente para el periodo contable de 2018.”

2. Obligatoriedad de incluir el cálculo de los indicadores en las Notas a los Estados Financieros:

Por otra parte, los numerales 16 y 22 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente establecen lo siguiente:

“16. NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS Las notas a los estados contables básicos son parte integral de éstos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos, que presentan dificultad para su medición monetaria y que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública. (...)”

22. NOTAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO Se refieren a situaciones particulares sobre la información contable, estructuradas de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas y que por su materialidad deben mostrar información adicional cualitativa y cuantitativa, como valor agregado, la cual sirve para interpretar las cifras de los estados contables, por cuanto no solamente las amplían sino que incorporan análisis específicos, en determinadas cuentas, ... (...).” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, únicamente las empresas públicas estaban obligadas a elaborar y presentar el Estado de Flujo de Efectivo y revelar en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta, los fondos provistos y utilizados, clasificados en actividades de operación, inversión y financiación.

Ahora bien, a partir de la aplicación obligatoria del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N°

533 de 2015 y sus modificaciones, incluida la Resolución N° 484 de 2017, deberán elaborar y presentar, dentro del conjunto de estados financieros, un estado de flujos de efectivo del periodo contable, de acuerdo a los criterios definidos en el numeral 1.3.5 de la Norma de Presentación de Estados Financieros, el cual se presentará, de forma obligatoria, para el periodo contable de 2019; no obstante, las entidades podrán presentarlo voluntariamente para el periodo contable de 2018.

2. El Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos no obliga explícitamente a las entidades a revelar el cálculo de los indicadores financieros o de gestión en las Notas a los estados financieros. No obstante, la entidad deberá evaluar su pertinencia, teniendo en cuenta que cuando se traten de situaciones específicas materiales, debe presentarse la información adicional cualitativa y cuantitativa que permita a los usuarios conducir a juicios y decisiones razonables sobre las actividades y situación de las entidades contables pública.

CONCEPTO No. 2017200011241 DEL 21-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de reemplazar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable de la Resolución N° 357 de 2008 por un Comité Administrativo que no asesora depuración Contable

Doctor
JORGE EDUARDO TRIANA
Funcionario Oficina de Control Interno
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500050452, del 15 de noviembre de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...Si un ente Contable crea mediante una Resolución de 2006, el Comité Técnico de Sostenibilidad del Sistema Contable de la entidad y posteriormente, a la expedición de la Resolución 357 de 2008 de la Contaduría, en la cual establece que para la implementación

y Evaluación de Control Interno Contable en su Numeral 3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, que: “Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible”, deroga mediante otra Resolución de 2017, la Resolución que crea el Comité Técnico de Sostenibilidad del Sistema Contable de la entidad.

Por lo anterior, la entidad contable (Grupo de Contabilidad) no tiene quien asesore las posibles depuraciones contables realizadas en los Estados Contables, con el propósito de establecer la situación real de los derechos y obligaciones de la entidad, para mostrar una razonabilidad fiable que permita la transición eficiente hacia NICSP.

Los interrogantes al respecto de esta situación son:

- El ente Contable puede derogar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, que es legal de acuerdo a la Resolución 357 de 2008?
- Estas facultades de asesoría, pueden ser suplidas por un Comité Administrativo, que entre sus responsabilidades no se evidencia la de brindar Asesoría en depuración Contable?...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 4 del Capítulo II, procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“4. RESPONSABLES

Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas” (subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución N° 357 del 23 de julio de 2008, emitida por la Contaduría General de la Nación, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable

y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“Artículo 3°. Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

El control interno contable debe implementarse y evaluarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005. (...)

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.
(...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.” (Subrayados fuera de texto)

Asimismo, la Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, y sus modificaciones, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, determina:

“ARTÍCULO 1° Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedara como se indica en el anexo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°.El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan. (...)

ARTÍCULO 6°.Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1° de enero de 2018. (Subrayados fuera del texto) (...)

3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. (...)" (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, damos respuesta a los interrogantes planteados:

- El ente Contable puede derogar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, que es legal de acuerdo a la Resolución 357 de 2008 y Estas facultades de asesoría, pueden ser suplidas por un Comité Administrativo, que entre sus responsabilidades no se evidencia la de brindar Asesoría en depuración Contable

La Norma de Control Interno Contable, la Resolución N° 357 de 2008, aplicable al proceso de depuración contable permanente y sostenibilidad, con el objeto de que la información refleje la situación de la entidad de manera ajustada a la realidad, prevé la conformación del Comité Técnico de sostenibilidad contable, en donde la entidad puede situar las funciones de saneamiento de la información contable, sin perjuicio de la responsabilidad y autonomía de quienes son responsables por la información contable de la entidad, como

una acción de carácter potestativo, mas no imperativo. Ahora bien, la entidad puede sustituir su rol en cabeza de otro comité, siempre que queden expresa y claramente delimitadas las funciones de sostenibilidad contable.

Si la entidad evalúa que han desaparecido las condiciones que justifican la conformación de tal Comité, es de su potestad derogar su creación, pero esta circunstancia no exonera de las responsabilidades que recaen sobre el representante y el contador público a cuyo cargo se encuentre la contabilidad, de conformidad con lo establecido en el numeral 4- Responsables, del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.

CONCEPTO No. 20172000111271 DEL 21-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Rol de la Oficina de Control Interno

Doctora
 ÁNGELA MÓNICA CASTRO MORA
 Jefe Oficina de Control Interno
 Dirección Nacional de Inteligencia
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500050262, del 15 de noviembre de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...De acuerdo con lo indicado en el artículo 3° de la Resolución 357 del 23 de julio/2008 “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría una General de la Nación”, el cual indica que “Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, o que se

refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública”, atentamente solicito concepto sobre o siguiente:

1. ¿Se encuentra dentro del alcance de la evaluación de control interno contable que realiza la Oficina de Control Interno emitir una opinión sobre la razonabilidad y confiabilidad de las cifras contables de los estados Financieros?
2. ¿Es responsabilidad de la Oficina de Control Interno asegurar la correcta clasificación, razonabilidad y confiabilidad de las cifras contables en los Estados Financieros de una entidad contable pública?
3. ¿Es responsabilidad de la Oficina de Control Interno la implementación y efectividad del control interno contable?...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 209, señala:

“ARTICULO 209. ...Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.”
(Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con el Control Interno en las entidades públicas, la Ley N° 87 de 1993, establece:

“Artículo 1º.- Definición del control interno. Se entiende por control interno el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.(...

Artículo 2º.- Objetivos del sistema de Control Interno. Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales:

- A. Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que lo afecten;
- b. Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;
- c. Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad;
- d. Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;
- e. Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;
- f. Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos;
- g. Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación; (...)

Artículo 3º. Características del Control Interno. Son características del Control Interno las siguientes: (...)

- a. El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;
- b. Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;
- c. En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad;
- d. La Unidad de Control Interno o quien haga sus veces es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo;
- e. Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros. Ver Fallo Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Expediente 7769 de 1998. Ponente doctora Beatriz Martínez Quintero. (...)

Artículo 6º.- Responsabilidad del control interno. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución No. 357 del 23 de julio de 2008, emitida por la Contaduría General de la Nación, "Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

"Artículo 3º. Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

El control interno contable debe implementarse y evaluarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005.

(...)

PROCEDIMIENTO DE CONTROL INTERNO CONTABLE Y DE REPORTE DEL INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN (CGN)

3.2 Control Interno Contable

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

a. Evaluación del control interno contable

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar su efectividad; el nivel de confianza que se le puede otorgar; y si sus actividades de control son eficaces, eficientes y económicas para la prevención y neutralización del riesgo inherente a la gestión contable.

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores quienes producen información financiera y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que generan hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable, actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la eficacia de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas previstas por la dependencia a la cual pertenecen.

La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia de conformidad con lo establecido a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno, para el Estado Colombiano MECI 2014, adoptado mediante el Decreto 943 de 2014, expedido por el Departamento Administrativo de la Función Pública.

b. Riesgo de índole contable

Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello, impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la entidad no se incluyen en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública.

5. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable se presenta mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativas, cualitativa y para efectos de gestión, de la siguiente forma:

5.1. Valoración cuantitativa

Este formulario tiene el objetivo de evaluar, en forma cuantitativa, el control interno contable y el grado de efectividad de los controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las actividades de las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la administración del riesgo contable, mediante la formulación de preguntas que deben ser debidamente calificadas conforme a la información y la evidencia documental obtenida. (...)

5.2. Valoración cualitativa

Esta parte del formulario tiene el propósito de describir cualitativamente, y en forma breve, el análisis de las principales fortalezas y debilidades del control interno contable que se determinaron en la valoración cuantitativa, los avances con respecto a las recomendaciones realizadas en las evaluaciones anteriores, así como las recomendaciones realizadas a la evaluación actual por parte del Jefe de Control Interno, o quien haga sus veces, para efectos de mejorar el proceso contable de la entidad.” (Subrayados fuera de texto)

Asimismo, la Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, y sus modificaciones, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, determina:

“ARTÍCULO 1° Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedara como se indica en el anexo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°.El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan. (...)

Artículo. 3°.El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad. De igual modo, producto de la aplicación del instrumento

de evaluación, deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el informe anual de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina este organismo de regulación contable.

El control interno contable deberá guardar concordancia con el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014 (adoptado mediante el Decreto 943 de 2014) y se evaluará observando el procedimiento anexo a esta resolución.

Artículo. 4°. Los responsables del informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces. (...)

ARTÍCULO 6°.Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1° de enero de 2018. (Subrayados fuera del texto) (...)

PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

a. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

b. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

4. Promover la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, en procura de contribuir con el logro de los propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública. Dichas características incluyen: gestión eficiente, transparencia, rendición de cuentas y control.

5. Establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.
- c) Verificar la efectividad de las políticas de operación para el desarrollo de la función contable y comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad.
- d) Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el proceso contable.
- e) Garantizar que los hechos económicos de la entidad se reconozcan, midan, revelen y presenten con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública.
- f) Gestionar los riesgos del proceso contable a fin de promover la consecución de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de la información como producto del proceso contable.
- g) Definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable de forma adecuada.
- h) Garantizar la generación y difusión de información financiera uniforme, necesaria para el cumplimiento de los objetivos de toma de decisiones, control y rendición de cuentas, de los diferentes usuarios.
- i) Evaluar periódicamente la ejecución del proceso contable a fin de formular las acciones de mejoramiento pertinentes y verificar su cumplimiento.
- j) Establecer los elementos básicos de evaluación y seguimiento permanente que deben realizar los jefes de control interno, o quien haga sus veces, respecto de la existencia y efectividad de los controles al proceso contable necesarios para optimizar la calidad de la información financiera de la entidad.
- k) Garantizar que la operación del proceso contable cumpla las normas definidas en el marco normativo aplicable a la entidad y las diferentes disposiciones de orden constitucional, legal y regulatorio que le sean propias.

c. Evaluación del control interno contable

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad, de conformidad con lo establecido a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, adoptado mediante el Decreto 943 de 2014, expedido por el Departamento Administrativo de la Función Pública.

d. Riesgo de índole contable

Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello, impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la entidad no se incluyen en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

3.3 Establecimiento de acciones de control

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas que implementa la entidad con el objetivo de mitigar o neutralizar los factores de riesgo que pueden llegar a afectar el proceso contable y, por consiguiente, la calidad de los estados financieros. (...)

4 INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

(...) 4.1 Valoración cuantitativa

Este formulario tiene el objetivo de evaluar, en forma cuantitativa, el control interno contable, valorando la existencia y el grado de efectividad de los controles asociados con el cumplimiento del marco normativo de referencia, las actividades de las etapas del proceso contable, la rendición de cuentas y la gestión del riesgo contable. Esta valoración se realiza mediante la formulación de preguntas relacionadas con criterios de control que deben ser calificadas conforme a la información y la evidencia documental obtenida.

4.2 Valoración cualitativa

Esta parte del formulario tiene el propósito de describir cualitativamente, y en forma breve, el análisis de las principales fortalezas y debilidades del control interno contable que se determinaron en la valoración cuantitativa, los avances con respecto a las recomendaciones realizadas en las evaluaciones anteriores, así como las recomendaciones realizadas a la evaluación actual por parte del Jefe de Control Interno, o quien haga sus veces, para efectos de mejorar el proceso contable de la entidad.

4.3 Evaluación del control interno contable para efectos de gestión

En atención a lo dispuesto en el presente Procedimiento y para efectos administrativos, los jefes de las oficinas de control interno, o quienes hagan sus veces, tienen la responsabilidad de evaluar permanentemente la implementación y efectividad del control interno contable necesario para optimizar la calidad de la información financiera de la entidad. En términos de la autoevaluación, los funcionarios que tienen bajo su responsabilidad la ejecución directa de las actividades relacionadas con el proceso contable harán las evaluaciones que correspondan con el propósito de mejorar la calidad de la información financiera pública.” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, damos respuesta a los interrogantes planteados:

1. ¿Se encuentra dentro del alcance de la evaluación de control interno contable que realiza la Oficina de Control Interno emitir una opinión sobre la razonabilidad y confiabilidad de las cifras contables de los estados Financieros? y 2. ¿Es responsabilidad de la Oficina de Control Interno asegurar la correcta clasificación, razonabilidad y confiabilidad de las cifras contables en los Estados Financieros de una entidad contable pública?

Las funciones de la Oficina de Control Interno están definidas en la Ley N° 87 de 1993, la Resolución N° 357 de 2008 y la Resolución N° 193 de 2016, y sus modificaciones. De cara a este contexto, le corresponde adelantar la medición respecto del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar su efectividad; el nivel de confianza que se le puede otorgar; y si sus actividades de control son eficaces, eficientes y económicas para la prevención y neutralización del riesgo inherente a la gestión contable.

Como consecuencia de ello, no puede afirmarse que en desarrollo de la evaluación del control interno contable deban emitirse opiniones sobre la razonabilidad de los estados financieros.

3. ¿Es responsabilidad de la Oficina de Control Interno la implementación y efectividad del control interno contable?

De conformidad con el Artículo 6 de la Ley 87 de 1993, la responsabilidad del establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, es del representante legal o máximo directivo correspondiente, la cual es compartida con los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos, en cuanto a la aplicación de los métodos y procedimientos, al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno.

Asimismo, es pertinente señalar que el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución N° 193 de 2016, y sus modificaciones, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, la cual deroga la Resolución N° 357 de 2008, según lo establece en su artículo 6º, regirá a partir del 1º de enero de 2018.

CONCEPTO No. 20172000115471 DEL 28-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de aplicar el artículo 163 y 261 de la Ley 1753 de 2015 Aplicación al Decreto 445 de 2017 Viabilidad de aplicar los procedimientos indicados en los artículo

163 y 261 de la Ley 1753 de 2015 para efectos contables

Doctora

LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ

Directora de Gestión Jurídica

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500047982, del día 24 de octubre de 2017, en la cual se señala:

“1. ¿La Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a pesar de estar obligada a realizar la depuración contable del artículo 261 de la Ley 1753 de 2015, puede a su vez dar aplicación al párrafo 4 del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015?

2. De ser afirmativa la anterior respuesta, ¿la DIAN, estaría obligada a dar aplicación al Decreto 445 de 2017, en tal caso, para la depuración de cartera cuales causales o eventos debería tener en cuenta el Comité de Cartera, los del artículo 163 o los del artículo 261 de la Ley 1753 de 2015?

3. ¿Resultaría viable desde el punto de vista contable, aplicar los dos procedimientos?, esto es para la cartera derivada de la función recaudadora de los impuestos administrados por la DIAN aplicar lo previsto en el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015 y para la cartera derivada de la función pagadora de la DIAN, esto es cuentas por cobrar a terceros por conceptos como: incapacidades, sanciones disciplinarias, multas a contratistas, mayores valores pagados, etc. Sería viable aplicar la depuración definitiva de saldos prevista en el párrafo 4 del artículo 163 de la misma Ley?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta 3

“ARTÍCULO 163. MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS. Modifíquese el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:

“Artículo 238. Movilización de activos. A partir de la expedición de la presente ley, las entidades públicas del orden nacional con excepción de las entidades financieras de

carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación, deberán vender los inmuebles que no requieran para el ejercicio de sus funciones y la cartera con más de ciento ochenta (180) días de vencida, al colector de activos de la Nación, Central de Inversiones (CISA), para que este las gestione.

La cartera de naturaleza coactiva y la que no esté vencida, podrá ser entregada en administración a CISA.

El registro de la transferencia de los inmuebles entre las entidades públicas y CISA, estará exento de los gastos asociados a dicho acto.

PARÁGRAFO 1o. Se exceptúa a las entidades públicas de la obligación de vender su cartera a Central de Inversiones (CISA) cuando se haya iniciado el cobro coactivo. Se entenderá que ha iniciado el cobro coactivo cuando se haya librado mandamiento de pago. Se exceptúa igualmente la cartera proveniente de las operaciones de crédito público celebradas por la Nación, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales.

(...)

PARÁGRAFO 4o. En los eventos en que la cartera sea de imposible recaudo por la prescripción o caducidad de la acción, por la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo que le dio origen o por la inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada y por tanto no sea posible ejercer los derechos de cobro o bien porque la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente; las entidades públicas ya señaladas, podrán realizar la depuración definitiva de estos saldos contables, realizando un informe detallado de las causales por las cuales se depura y las excluirá de la gestión, el Gobierno nacional reglamentará la materia.

(...)

ARTÍCULO 261. DEPURACIÓN CONTABLE. Modifíquese el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. Depuración contable. La Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio depurando y castigando los valores que presentan un estado

de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva.
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción.
- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago.
- e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos.
- f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.

(...)“(Subrayados fuera de texto)

Con respecto a los dos primeros interrogantes de su consulta, la Oficina Jurídica de la CGN, mediante el radicado N° 20175500047982, se pronunció en el siguiente sentido.

“Frente a lo dispuesto por la Ley 1753 de 2015 se concluye que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN debe adelantar el proceso de depuración contable según lo estipulan los artículos 163 y 261 de la presente ley, dándole aplicabilidad a los dos artículos, ya que el proceso de depuración contable es permanente y con la finalidad de que los estados financieros, económico, sociales y ambientales de la entidad sean confiables.

En cuanto a la segunda pregunta, el Decreto 445 de 2017 establece que las entidades públicas de nivel nacional cuentan con la facultad administrativa de adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable pública. De igual manera, en dicho Decreto se le asignan las funciones que deben realizar los

responsables del comité de cartera teniendo en cuenta lo estipulado en los artículos 163 y 261 de la Ley 1753 de 2015. Como lo estipula el artículo 2.5.6.10., del presente Decreto, Procedimientos contables. Los procedimientos contables que se requieran para la supresión de los registros contables por cartera de imposible recaudo, que realicen lasentidades señaladas en el presente decreto, se harán de conformidad con las normas establecidas por la Contaduría General de la Nación. (Subrayado fuera de texto)."

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para el caso específico de depuración de cartera de la DIAN, es viable la aplicación complementaria del artículo 261 de la Ley 1753 de 2015 y el parágrafo 4 del artículo 163 de la misma ley, cualquiera sea su origen, es decir, que la complementariedad aplica tanto para aquella proveniente de las actividades derivadas de la función recaudadora de los impuestos administrados por la DIAN como de la derivada de la función pagadora de la DIAN.

En cuanto a la aplicación del Decreto 445 de 2017, debe atenerse a los parámetros establecido en el pronunciamiento de la CGN, distinguido con el N° 20172000030791, del cual se adjunta copia.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000151 del 05-01-2017
20172000000191 del 05-01-2017
20172000000241 del 05-01-2017
20172000000261 del 05-01-2017
20172000000451 del 06-01-2017
20172000001291 del 24-01-2017
20172000013231 del 03-03-2017
20172000018491 del 16-03-2017
20172000018911 del 23-03-2017
20172000019961 del 27-03-2017
20172000023371 del 10-04-2017
20172000024561 del 27-04-2017
20172000025741 del 05-05-2017
20172000031531 del 22-06-2017
20172000035221 del 28-06-2017

20172000042671 del 21-07-2017
20172000036731 del 11-07-2017
20172000042231 del 17-07-2017
20172000043031 del 26-07-2017
20172000047851 del 11-08-2017
20172000055531 del 01-09-2017
20172000062991 del 28-09-2017
20172000064601 del 13-10-2017
20172000066781 del 25-10-2017
20172000075731 del 09-11-2017
20172000089891 del 10-11-2017
20172000106321 del 29-11-2017
20172000106751 del 01-12-2017
20172000107981 del 14-12-2017
20172000108011 del 14-12-2017
20172000109081 del 18-12-2017

Capítulo 2

Marco Normativo

Empresas que Cotizan en el Mercado, o que Captan o Administran Ahorro del Público



2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

2.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20172000018471 DEL 16-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inversiones patrimoniales no controladas
	SUBTEMAS	Norma a aplicar para el reconocimiento de las inversiones no controladas. Presentación del estado de situación financiera comparativo

Doctor

OSCAR CALDERÓN CASTILLO

Profesional Área de Contabilidad

Fondo Financiera de Proyectos de Desarrollo - FONADE

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-000451-2 del 7 de Febrero de 2017 mediante la cual consulta lo siguiente:

“Para dar cumplimiento a lo establecido en la resolución 706 de diciembre de 2016 y al instructivo 002 de diciembre de 2016, atentamente solicito de su valiosa colaboración aclarándonos las siguientes inquietudes:

Teniendo en cuenta la creación del nuevo formulario “Variaciones Trimestrales Significativas”, para la categoría Información Contable Pública Convergencia, ya que la guía indica que a 31 dic. 2016 se deben comparar la variaciones resultantes de los años 2015 y 2016 dado lo anterior no tenemos comparativo para los años en mención, por ser FONADE entidad acogida a la Resolución 743 de 2013 ya que a partir del 1 de enero de 2016 fue que empezamos a manejar la categoría INFORMACION CONTABLE PUBLICA

CONVERGENCIA, en este orden de ideas FONADE estaría reportando únicamente el informe de variaciones para la categoría Información Contable Pública Versión 2007.13? ·

Por otro lado para el cargue de los estados financieros con sus notas en archivo PDF, se deberá cargar uno por cada categoría (INFORMACION CONTABLE PUBLICA E INFORMACION CONTABLE PUBLICA CONVERGENCIA)?, además existe algún modelo de Estado Financiero por parte de la CGN para la elaboración de estos estados financieros? Por favor tener en cuenta que para la categoría Convergencia 2015.01 no tenemos comparativo con año 2015, la pregunta es, se presentarían los estados financieros solo por el año 2016?

Respecto al manejo de inversiones en compañías no controladas, FONADE presentó una desvalorización de inversiones al corte del mes de diciembre de 2016, solicitamos su colaboración en el manejo contable que se le daría a la desvalorización bajo el régimen contable y el nuevo marco normativo, toda vez que el régimen de contabilidad Pública informa que se debería crear una provisión (1280) Vs Gasto,(5302 provisión para protección de inversiones), los cuales difieren del manejo que se les da bajo la normatividad de la Superfinanciera.

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 743 de 17 de diciembre de 2013, “Por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”, estableció en su artículo 4° el Cronograma de aplicación fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, según el cual “el cronograma de aplicación del marco normativo anexo del Decreto 2784 de 2012 para los estados financieros consolidados, así como el cronograma de aplicación del marco normativo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 2 de esta Resolución para la preparación de los estados financieros separados o individuales de los fondos de garantías y de las entidades financieras con regímenes especiales, con independencia de que sean o no emisores de valores, comprende los siguientes tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación”...

Período de transición: Es el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública o la regulación contable expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia, conforme a la regulación que están aplicando. De manera simultánea, deberán preparar la información de acuerdo con el nuevo marco normativo, según se trate de estados

financieros consolidados, individuales o separados, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique, por primera vez, el marco referido.

Al 1° de enero de 2015, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales deberán preparar el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que por primera vez se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados. Este estado no deberá ser divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados.

Fecha de reporte: A 31 de diciembre de 2016, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales presentarán los primeros estados financieros comparativos bajo el nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados, correspondientes a:

- a. Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1° de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio al 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución N° 037 del 7 de febrero de 2017 “Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público” señaló en su artículo 6º. “Para la preparación y presentación de los estados financieros separados o individuales, los establecimientos bancarios, las entidades aseguradoras, las sociedades fiduciarias, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales, del artículo 2° de la presente Resolución, y los negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea alguna de las entidades

enunciadas en este artículo, aplicarán el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, salvo lo dispuesto respecto de:

1. El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones de que trata la NIC 39 y la NIIF 9.
2. El tratamiento de las reservas técnicas catastróficas, las reservas de desviación de siniestralidad y la reserva de insuficiencia de activos de que trata la NIIF 4.

Para las anteriores salvedades, se aplicaran las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, así como los procedimientos e instrucciones que, para efectos del régimen prudencial, expida la Superintendencia Financiera de Colombia. “ (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En primer término, es pertinente señalar que FONADE como entidad financiera de Régimen Especial se encuentra en el ámbito de las entidades que aplican el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, las cuales de conformidad con la Resolución 743 de 2013, tuvieron el período de transición en 2015, durante el cual además de preparar la información contable aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente, de manera simultánea, debían preparar la información de acuerdo con el nuevo marco normativo para producir los estados financieros a 31 de diciembre de 2015, los cuales son utilizados con propósitos comparativos con los estados financieros a 31 de diciembre 2016 en los que se aplicó por primera vez el nuevo Marco normativo.

De otra parte, al 1° de enero de 2015, las entidades financieras con regímenes especiales debían preparar el estado de situación financiera de apertura, en el que por primera vez se medían los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo.

Ahora bien, a partir del período contable de 2016, estas entidades se encuentran en aplicación plena y en consecuencia a 31 de diciembre de 2016, debían presentar los primeros estados financieros comparativos bajo el nuevo marco normativo.

De conformidad con lo anteriormente señalado, FONADE debió preparar para efectos de comparación en el período de transición, aplicando el nuevo marco normativo, el estado financiero de apertura a 1° de enero de 2015 y el estado de situación financiera a 31 de

diciembre de 2015 para presentarlo comparativamente con el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2016, con los cuales se preparan los reportes requeridos por la CGN.

Ahora bien, para la clasificación y valoración de las inversiones que poseen las entidades financieras de Régimen especial, según lo dispuesto desde la expedición de la Resolución 743 de 2013, modificada por la Resolución 037 de febrero 7 de 2017, aplicarán las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías que en materia de contabilidad y de información financiera, expida la Superintendencia Financiera de Colombia.

CONCEPTO No. 20172000022701 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las variaciones positivas o negativas en valoración de instrumentos no derivados.

Doctor
JESUS ARCANGEL MONROY LOZADA
Grupo de Reportes Financieros UFI – ECOPETROL S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 11 de enero de 2017, radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2017550000078-2, donde informa que como resultado de la revisión del modelo de cobertura natural, ECOPETROL identificó un ajuste por concepto de ineficacia de un instrumento no derivado, razón por la que solicita a la CGN señalar la cuenta en la que se debe reconocer la pérdida originada en la valoración del citado instrumento o la creación de una subcuenta para tal efecto.

CONSIDERACIONES

La NIC 1 Presentación de Estados Financieros, incluida en el Anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, en el párrafo 28, establece que “Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se

utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32”. (Subrayado fuera de texto)

Si bien es cierto, un activo o un pasivo financiero que no sea derivado pueden designarse como instrumentos de cobertura en caso de la cobertura de riesgos en moneda extranjera, para ello se debe tener en cuenta lo señalado en el párrafo 72 de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, dispuesta en el Anexo 1.1 del Decreto N° 2420 de 2015 (Incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015), el cual señala:

“Esta Norma no limita circunstancias en las que un derivado puede ser designado como instrumento cobertura, siempre que se cumplan condiciones párrafo 88, salvo en el caso ciertas opciones emitidas (véase el párrafo GA94 apéndice). Sin embargo, un activo o un pasivo financiero que no sean derivados solo pueden designarse como instrumento de cobertura en caso de cobertura riesgo en moneda extranjera.” (Subrayado fuera de texto)

El citado párrafo 88 de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, incorporada en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, el cual hace referencia a los requisitos de la contabilidad de coberturas, señala:

“Una relación de cobertura cumplirá los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con lo establecido en los párrafos 89 a 102, si y solo si, se cumplen todas las condiciones siguientes:

(a) Al inicio de la cobertura, existe una designación y una documentación formales de la relación de cobertura y del objetivo y estrategia de gestión del riesgo de la entidad para emprender la cobertura. Esa documentación incluirá la identificación del instrumento de cobertura, de la partida cubierta o transacción, de la naturaleza del riesgo que se está cubriendo y de la forma en que la entidad medirá la eficacia del instrumento de cobertura para compensar la exposición a los cambios en el valor razonable de la partida cubierta o a los cambios en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto.

(b) Se espera que la cobertura sea altamente eficaz (véanse los párrafos GA105 a GA113 del Apéndice A) en la consecución de la compensación de los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto, de manera congruente con la estrategia de gestión del riesgo para tal relación de cobertura en particular que se haya documentado inicialmente.

(c) Para las coberturas del flujo de efectivo, la transacción prevista que es objeto de la cobertura, deberá ser altamente probable y presentar además una exposición a las variaciones en los flujos de efectivo que podrían, a la postre, afectar los resultados.

(d) La eficacia de la cobertura puede medirse con fiabilidad, es decir, el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta que son atribuibles al riesgo cubierto y el valor razonable del instrumento de cobertura pueden medirse con fiabilidad.

(e) La cobertura se evalúa en un contexto de negocio en marcha, y realmente se puede concluir que ha sido altamente eficaz a lo largo de todos los periodos para los cuales ha sido designada.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el párrafo 72 de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, contenida en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, solo cuando se trata de la cobertura de riesgo de moneda extranjera, se permite designar activos y pasivos financieros no derivados como instrumentos de cobertura.

Una relación de cobertura dispuesta por ECOPETROL cumplirá los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con lo establecido en los párrafos 89 a 102 de la NIC 39, si y solo si, se cumplen todos los requisitos establecidos en el párrafo 88 de esa misma norma, circunstancia en que se podrá distinguir entre la parte eficaz e ineficaz de la cobertura de flujos de efectivo, y de esta forma, reconocer ambos componentes de forma distinta, caso en el que la parte ineficaz se reconocerá en la subcuenta 580420 Pérdida por valoración de instrumentos derivados con fines de cobertura de flujos de efectivo.

Como consecuencia de lo anterior, si la partida no está designada como una relación en contabilidad de coberturas, por determinación de ECOPETROL o por el no cumplimiento de los requisitos establecidos en el párrafo 88 de la NIC 39, así la decisión de la entidad sea aplicar contabilidad de coberturas, al ser una cobertura natural, la variación de los activos y pasivos financieros involucrados se reconocerá en la cuenta de ingreso 4806 – Ajuste por diferencia en cambio, o la cuenta del gasto 5803 – Ajuste por diferencia en cambio, cuando la variación se origine en la reexpresión de los derechos y obligaciones, pactados o denominados en moneda extranjera.

2.3. CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000000461 DEL 06-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Pertinencia de utilizar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015. Tratamiento contable de los aportes realizados por Transcribe S.A. al patrimonio autónomo encargado del manejo del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO)

Doctora:

HEIDY PATRICIA GARCÍA MONTES

Directora Administrativa y Financiera

Transcribe S.A.

Cartagena -Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500057322, del 22 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto en relación con los siguientes aspectos:

1. Pertinencia de utilizar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, con el propósito de elaborar las políticas contables para el reconocimiento y medición de los activos entregados en concesión y los pasivos asociados a los acuerdos, considerando que el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 no establece el tratamiento contable de los acuerdos de concesión.

2. Tratamiento contable de los aportes realizados por Transcribe S.A. con ocasión a la suscripción del contrato de fiducia de administración y pagos para la constitución del patrimonio autónomo encargado del manejo del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO). Lo anterior, considerando que la empresa decidió operar directamente el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias junto con dos concesionarios, al haberse declararse desierto uno de los procesos de concesión; razón por la cual, Transcribe S.A. además de actuar como ente gestor, figurará como operador.

Adicionalmente, se señala que los aportes iniciales del FUDO (AIFU) entregados por los

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1606

dos concesionarios y por el operador, destinados a pagar los vehículos del transporte público colectivo a desintegrar físicamente y a conformar el Fondo de Operadores, serán reintegrados a los mismos a través de las tarifas (VEFU).

Respecto de los aportes de Transcaribe S.A., se menciona que fueron asumidos en parte por el Distrito de Cartagena, dado que la empresa no contaba con los recursos suficientes para atender la obligación.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre la pertinencia de utilizar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, debe señalarse en primer lugar, que el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y Transcaribe S.A. deben definir conjuntamente si:

a) Transcaribe S.A. actúa en una relación de agencia en la que actúa en calidad de agente o administrador de los recursos y componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y el Distrito de Cartagena actúa como principal.

b) Transcaribe S.A. tiene el control pleno de los recursos y componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y por tanto los debe reconocer en su situación financiera.

Para el efecto, debe observarse el numeral 6.1.1 del Marco conceptual para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el cual establece respecto a la definición de los activos, lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe

tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, debe considerarse el numeral 6.1.1 del Marco conceptual para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público anexo a la Resolución N° 414 de 2014, el cual establece respecto a la definición de los activos, lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para

reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.”
(Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, la Resolución N° 607 del 2016 emitida por la CGN, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º. Modificar las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporadas como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, mediante el artículo 1º de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, las cuales quedarán tal y como se describen textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2º. TRANSITORIO. Con independencia del cronograma definido para la aplicación del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las empresas que deban aplicar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente realizarán las siguientes actividades, con el fin de determinar los saldos a 1 de enero de 2017 de las partidas relacionadas con los acuerdos de concesión:

- a) Identificar los acuerdos de concesión
- b) Determinar, para cada uno de los acuerdos de concesión, si la empresa concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario con efectivo o con otro activo financiero o si le concede al operador el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio.

Para los acuerdos en los que el concedente tiene una obligación incondicional de pagar con efectivo o con otro activo financiero al concesionario, se realizarán las siguientes acciones:

- a) Identificar los pagos pendientes relacionados con la concesión.
- b) Reconocer un préstamo por pagar por el valor presente de los pagos identificados en el literal a) descontados a la tasa interna de retorno del concesionario en la fecha de inicio de la concesión. La diferencia entre este valor y el valor en libros del pasivo a 31 de diciembre de 2016, si existiere, afectará la subcuenta 326813-Préstamos por pagar de la cuenta 3268-Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Si la empresa no logra identificar la tasa interna de retorno en la fecha de inicio de la concesión, medirá el pasivo por el valor en libros a 31 de diciembre de 2016.

Para los acuerdos en los que el concedente otorga al operador el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, se realizarán las siguientes acciones:

- a) Estimar los ingresos futuros de la concesión.
- b) Medir el pasivo diferido de la concesión por el valor del pasivo a 31 de diciembre de 2016, lo cual afectará la subcuenta 326818-Otros pasivos de la cuenta 3268-Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

ARTÍCULO 4º. Vigencia y Derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2017 y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias.” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la Norma de acuerdos de concesión prevista en el anexo de la Resolución N° 607 del 2016, señala lo siguiente:

“3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la empresa concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión. (...)

3.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

4. La empresa concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los

aportes que realice la empresa concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este (...) la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad. (...)

3.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

6. Cuando la empresa concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. (...)

7. Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la empresa concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

8. Si la empresa concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total.

3.2.1. Modelo de pasivo financiero (...)

12. Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios. (...) (Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud sobre, tratamiento contable de los aportes realizados por Transcaribe S.A. al patrimonio autónomo encargado del manejo del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO), en su rol de operador directo del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias, al haberse declararse desierto uno de los procesos de concesión, debe mencionarse que el contrato de fiducia de administración y pagos suscrito entre Alianza Fiduciaria S.A. y los fideicomitentes, a saber: Transambiental S.A.S., Sotramac S.A.S. y Transcaribe S.A., establece en su cláusula primera las siguiente definiciones:

“PRIMERA. DEFINICIONES. (...)

‘Aportes Iniciales del FUDO’ o ‘AIFU’ significa el valor que cada Concesionario de Operación debe aportar al Patrimonio Autónomo, bien sea con recursos propios o con

recursos de entidades financieras, y que serán destinados a pagar los vehículos de la Flota a Desintegrar de los propietarios que cumplan el proceso de postulación, y a alimentar el Fondo de Operadores en los montos establecidos en los pliegos de condiciones de los Contratos de Concesión, y particularmente en las cláusulas 10 y 64 de los contratos de concesión. (...)

‘Concesionarios’ – ‘Operadores’ significa los concesionarios de los Contratos de Concesión, es decir, Transambiental S.A.S. y Sotramac S.A.S., quienes en algunos apartes del contrato se identifican como tales. Se incluye al Operador Transcaribe S.A. que sin ser concesionario, ostenta la condición de prestador del servicio (...)

‘Ente Gestor’ o ‘Entidad Estatal Contratante’ significa la entidad pública contratante, identificada en los términos previstos en los Contratos de Concesión, o cualquier empresa o entidad pública, privada o mixta que en el futuro la llegare a sustituir, quien en virtud de los Contratos de Concesión otorga a una persona llamada Concesionario, la explotación económica de la prestación del servicio de transporte público terrestre automotor masivo urbano de pasajeros del Sistema Transcaribe, en calidad de titular de éste. El Ente Gestor, en la fecha de firma del presente Contrato es Transcaribe S.A. Como se ha indicado, ostenta dos condiciones (i) Ente Gestor y (ii) Operador directo del Sistema. En el presente contrato concurre a la constitución del patrimonio autónomo bajo la condición de Operador directo del Sistema, sin perjuicio de las competencias que le corresponden como Ente Gestor. (...)

‘Fondo Unificado de Desintegración y Operadores’ o ‘FUDO’ significa el patrimonio autónomo encargado de administrar los recursos que se destinarán al proceso de desintegración física de los Vehículos del Transporte Público Colectivo Urbano existentes en la fecha de firma de los Contratos de Concesión, y a la conformación del Fondo de Operadores. EL FUDO tendrá dos compartimentos: el de Desintegración y el de Fondo de Operadores. El FUDO recibirá en la etapa de operación regular de los Contratos de Concesión el VEFU para repagar el AIFU, hasta el momento en que se alcance el IEFU de cada uno de los operadores, en las condiciones previstas en los Contratos de Concesión.

‘Ingreso Esperado de Operación’ o ‘IEDO’ significa el valor total de la remuneración ofrecida por el Concesionario para el componente de operación y sobre el cual se limitará el plazo de los Contratos de Concesión. En el momento en que los Concesionarios lleguen al establecido, sin superar el plazo máximo de los Contratos de Concesión, se dará por terminado. El valor ofrecido corresponde a Pesos de Diciembre de 2013. Mensualmente, el Ente Gestor comparará la remuneración total recibida por los Concesionarios desde el inicio de la concesión (de acuerdo con la metodología establecida en los Contratos de Concesión), contra el valor del IEDO ofertado, en Pesos de Diciembre de 2013 sin indexar

las cifras, a partir de los kilómetros recorridos y el VEK. Una vez el valor total de la remuneración recibida por los Concesionarios desde el inicio de la concesión respectiva iguale el valor del ingreso ofertado, se dará por terminada la etapa operativa de los Contratos de Concesión. Una vez los Concesionarios hayan alcanzado el IEFU, los recursos del VEFU serán pagados a los Concesionarios y aplicarán para el cálculo del IEDO.

‘Ingreso Esperado del FUDO’ o ‘IEFU’ significa el valor total de la remuneración para los Concesionarios para el componente del FUDO y sobre el cual se limitará el plazo de repago del VEFU. En el momento en que los Concesionarios lleguen al valor establecido, cesará el pago del VEFU. El valor corresponde a Pesos de Diciembre de 2013. Mensualmente, el Ente Gestor comparará la remuneración total recibida por los Concesionarios desde el inicio de los Contratos de Concesión (de acuerdo a la metodología establecida en los Contratos de Concesión), contra el IEFU, en Pesos de Diciembre de 2013 sin indexar las cifras, a partir de los pasajes y pagos y el VEFU. Una vez el valor total de la remuneración recibida por los Concesionarios desde el inicio de los Contratos de Concesión iguale el valor del IEFU determinado en los Contratos de Concesión, los Concesionarios seguirán recibiendo el pago del VEFU, pero su valor se aplicará para el IEDO.’ (...)

‘Ingresos Fideicomitados’ significa todos los recursos que conforman el FUDO, el cual se alimenta con los siguientes recursos:

- A. Aportes iniciales del AIFU
- B. Pago semanal del VEFU (...)

‘Patrimonio Autónomo’ significa el patrimonio autónomo conformado por los Fideicomitentes por medio de la firma de este Contrato para administrar e invertir los recursos del FUDO, y efectuar pagos, todo según lo establecido en los Contratos de Concesión y en el presente Contrato. (...)

‘Valor Establecido para el FUDO’ o ‘VEFU’ significa el valor por cada pasaje pago que transfiere la Fiducia General del Sistema al FUDO, donde será distribuido a los Concesionarios de acuerdo a su participación porcentual según el valor del AIFU. Este valor es la base para determinar el IEFU de los Concesionarios. El VEFU será pagado a los Concesionarios desde el inicio de la operación y hasta que hayan alcanzado el IEFU. Una vez se alcance el IEFU, el VEFU será pagado a los Concesionarios y aplicará para el cálculo del IEDO.’ (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 5 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto del principio de esencia sobre la forma, lo siguiente:

“Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 2.1 de la Norma de cuentas por cobrar anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala lo siguiente:

“2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Pertinencia de utilizar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015.

No es pertinente que Transcribe S.A. utilice la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, considerando que la CGN a través de la Resolución N° 607 de 2016, emitió la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Ahora bien, dado que es indispensable que se definan claramente los roles de cada entidad, la aplicación de una u otra norma de acuerdos de concesión se encuentra sujeta a una de las siguientes condiciones:

Si el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y Transcribe S.A. definen conjuntamente que Transcribe S.A. actúa en una relación de agencia, asumiendo el rol de agente o administrador de los recursos y componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y el Distrito de Cartagena actúa como principal, Transcribe S.A. no puede aplicar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016, pues en este caso, le corresponde al ente territorial aplicar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N°

533 de 2015.

Ahora bien, si el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y Transcaribe S.A. definen conjuntamente que Transcaribe S.A. tiene el control pleno de los recursos y componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y por tanto los debe reconocer en su situación financiera, le corresponde aplicar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016.

Por otro lado conviene señalar que la concesión de operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y el Distrito de Cartagena, por tratarse de una concesión de servicios que no implica la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo, en la contabilidad de la concedente sólo deben reconocerse las cargas por los servicios que proporcionan los operadores o los concesionarios como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

2. Tratamiento contable de los aportes realizados por Transcaribe S.A. al patrimonio autónomo encargado del manejo del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO)

Transcaribe S.A., actuando como operador, debe reconocer los aportes realizados al patrimonio autónomo encargado del manejo del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO), como una cuenta por cobrar considerando que los aporte iniciales, serán reembolsados por la fiducia mercantil, con el monto de las tarifas recaudadas.

Por otra parte, si los recursos entregados por el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias a Transcaribe S.A. para solventar el pago de los aportes, se efectúa mediante la cesión plena del control de estos, debe reconocerse un gasto por transferencia en el ente territorial y un ingreso por subvención en Transcaribe S.A.

2.4. PRESTAMOS POR COBRAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.5. INVENTARIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto 20172000031061 del 16-06-2017

2.7. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.10. OTROS ACTIVOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.11. FINANCIERAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.12. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.13. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.14. PRÉSTAMOS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.15. CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20172000001681 DEL 26-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Depuración de pasivos cuyo tercero no se encuentra identificado al no contar con el respectivo soporte.

Doctor

Jorge Edwin Amarillo Alvarado

Vicepresidente Financiero

Fondo Nacional del Ahorro

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500042322, del 17 de junio de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el procedimiento para depurar la información financiera relacionada con los pasivos destinados a cubrir el pago de cesantías de afiliados, cuyo tercero no ha sido identificado al no contar con los respectivos soportes, manifestando que se han adelantado las gestiones administrativas necesarias para establecer contacto con las entidades que en su momento reportaron al Fondo Nacional del Ahorro la información de los afiliados a través de las planillas correspondientes; sin embargo, los esfuerzos para contactarlas han sido infructuosos, debido a que la mayoría de estas entidades se encuentran liquidadas, en proceso de liquidación, fusionadas o sin vida jurídica. Adicionalmente, señala que los pasivos mencionados se originan en partidas antiguas que llevan entre ocho y veinte años reflejándose en la situación financiera del Fondo.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los artículos 2° y 3° de la Ley N° 432 de 1998, por la cual se reorganiza el Fondo Nacional de Ahorro, se transforma su naturaleza jurídica y se dictan otras disposiciones, establecen lo siguiente:

“Artículo 2º.- Objeto. El Fondo Nacional de Ahorro administrará de manera eficiente las cesantías y contribuirá a la solución del problema de vivienda y de educación de los afiliados, con el fin de mejorar su calidad de vida, convirtiéndose en una alternativa de capitalización social. (...)

Artículo 3º.- Funciones. El Fondo Nacional de Ahorro tendrá como funciones:

- a. Recaudar las cesantías de los afiliados de acuerdo con las disposiciones vigentes;
- b. Pagar oportunamente el auxilio de cesantía a los afiliados; (...) (Subrayado fuera de texto)

El numeral 10 de la Norma Internacional de Contabilidad 27 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes contenida en el anexo del Decreto N° 2496 de 2015, define el pasivo, así:

“Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 5° de la Resolución N° 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, señala lo siguiente respecto al cronograma de aplicación:

“ARTÍCULO 5º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente:

Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.2. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable previsto en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, establece lo siguiente:

“3.2 Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades. (...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como: (...)

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas de las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación, contempla las siguientes cuentas:

2420 – APORTES POR PAGAR AFILIADOS FONDOS DE CESANTÍAS

4808 – INGRESOS DIVERSOS

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que bajo las condiciones expuestas en su consulta, el Fondo Nacional del Ahorro debe seguir homologando y reportando a la Contaduría General de la Nación la información financiera relacionada con los pasivos objeto de la consulta, en la cuenta 2420 - APORTES POR PAGAR AFILIADOS FONDOS DE CESANTÍAS, toda vez que la dificultad en la identificación de los afiliados, obedece a una problemática netamente administrativa del Fondo, y no representa la materialización de sucesos o condiciones que permitan concluir que es nula la probabilidad de salida de recursos que representen beneficios económicos, ni tampoco se

evidencia que se configure la modalidad de prescripción de los derechos de cobro o la extinción jurídica de la obligación, según lo contemplado en la Resolución N° 193 de 2016.

Así mismo, conviene señalar que paralelamente al proceso de homologación y reporte de la información financiera relacionada con los pasivos de que trata este concepto, el Fondo debe continuar adelantando las gestiones administrativas necesarias con los entes que custodian los archivos de las entidades liquidadas o sin vida jurídica, con el propósito de identificar los respectivos terceros de la cuenta reportada.

Ahora bien, solamente cuando se tenga certeza de que el pasivo no exista, es viable cancelar los pasivos respectivos, con impacto en los ingresos del periodo en el que se obtiene la evidencia objetiva de que es nula la probabilidad de salida de recursos que representen beneficios económicos, la prescripción de los derechos de cobro o la extinción jurídica de la obligación, cuyo reporte deberá hacerse a través de la subcuenta 480809-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20172000110411 DEL 20-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Reporte de pasivos por dividendos decretados como préstamos por pagar. Conciliación de saldos de operaciones recíprocas relativas a pasivos por dividendos decretados que se reportaron como préstamos por pagar. Cambio en las reglas de eliminación de operaciones recíprocas por reporte de pasivos por dividendos decretados como préstamos por pagar.

Doctora
SONIA TIRADO BARRERA
Líder de Consolidación – Dirección Distrital de Contabilidad
Secretaría Distrital del Hacienda
Ciudad

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1620

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500011602, del 3 de marzo de 2017, mediante la cual indica que al verificar los saldos recíprocos con la Empresa de Energía de Bogotá S.A. E.S.P. (EEB S.A. E.S.P.) y con la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. E.S.P. (ETB S.A. E.S.P.), se encontró que los dividendos a favor del Distrito Capital, fueron reportados por estas empresas en cuentas distintas pese a que ambas aplican el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

En el caso en concreto, es necesario mencionar que los dividendos a los que hace referencia la consulta, deben ser cancelados en cuotas anuales junto con un rendimiento financiero, y que mientras la EEB S.A. E.S.P. los reportó en la subcuenta 231317-Préstamos de socios y accionistas de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y en la subcuenta 231412- Préstamos de socios y accionistas de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, la ETB S.A. E.S.P. lo hizo en la subcuenta 243101-Dividendos y participaciones de la cuenta 2431-DISTRIBUCIONES REALIZADAS A LOS PROPIETARIOS.

Con base en lo expuesto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. Considerando las disposiciones del nuevo Marco normativo, ¿El pasivo por dividendos puede catalogarse como préstamo por pagar y podría reportarse en las cuentas 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO?
2. De ser así, ¿La CGN tendría en cuenta estos saldos como partidas especiales a ser consideradas antes de ser reportadas como inconsistencias en operaciones recíprocas al eliminar la inversión reconocida por el Distrito Capital frente al patrimonio de dichas empresas?
3. ¿Esta situación puede dar lugar a un cambio en la tabla de reglas de eliminación?

Al respecto, me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público:

La Resolución N° 037 de 2017 establece lo siguiente:

“(…) ARTICULO 3°. El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, corresponderán a lo establecido en los anexos 1,1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015. (…)

ARTICULO 9°. VIGENCIA. La presente Resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, observando las siguientes disposiciones:

1. El anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015) se aplicará para la preparación y presentación de los estados financieros del año 2017 y siguientes, excepto la NIIF 15 y la NIIF 9, las cuales se aplicarán para los periodos que comiencen a partir del 1° de enero de 2018, aun cuando se permite su aplicación anticipada. (…)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Información Financiera dispuesto en el anexo técnico 1.1. del Decreto N° 2420 de 2015, establece lo siguiente en relación con la característica fundamental de representación fiel:

“CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar.

CC13 Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. (…)” (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la característica de mejora de verificabilidad, este mismo documento señala:

“CC26 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes diferentes debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. (…)” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 2 de la CINIIF 17 dispuesta en el anexo técnico 1.1. del Decreto N° 2420 de 2015, establece:

“2 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) no proporcionan guías sobre cómo una entidad debe medir las distribuciones a sus propietarios (comúnmente denominadas como dividendos). La NIC 1 requiere que una entidad presente información detallada de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas a los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 10 y 12 de la NIC 8 contenida en el anexo técnico 1.1. del Decreto N° 2420 de 2015, estipula:

“10 En ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:

- (a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y
- (b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:
 - (i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
 - (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;
 - (iii) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;
 - (iv) sean prudentes; y
 - (v) estén completos en todos sus extremos significativos. (...)”
 (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, establece la siguiente clasificación de cuentas y subcuentas:

“...23 PRESTAMOS POR PAGAR
 2313 FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO
 231317Préstamos de socios y accionistas (...)
 2314 FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO
 231412Préstamos de socios y accionistas (...)

24 CUENTAS POR PAGAR (...)
 2434 DISTRIBUCIONES REALIZADAS A LOS PROPIETARIOS
 243101 Dividendos y participaciones (...)"

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El numeral 11 de la Norma de inversiones en controladas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

"11. Las inversiones en controladas no serán objeto de ajuste por diferencia en cambio. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el numeral 1 de la Norma de préstamos por cobrar del mismo Marco normativo, estipula:

"1. Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero."

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la siguiente clasificación de cuentas y subcuentas:

"...13 CUENTAS POR COBRAR
 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR (...)
 138414 Dividendos y participaciones por cobrar

14 PRESTAMOS POR COBRAR
 1416 PRESTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS (...)
 141647 Préstamos concedidos a las empresas no financieras (...)"

Procedimientos transversales

El numeral 3.2.3 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable dispuesto en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, prescribe:

"3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente. (...)

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados. (...)

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Reporte de pasivos por dividendos decretados como préstamos por pagar.

El Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, que conforme a lo señalado en la Resolución N° 037 de 2017, es el establecido en el anexo técnico 1.1. del Decreto N° 2420 de 2015 para la preparación y presentación de los estados financieros del año 2017 y siguientes, no desarrolla de forma específica el tratamiento contable de los dividendos por pagar, sin embargo, la NIC 8 de este Marco Normativo, estipula que en ausencia de una norma que le aplique a un determinado hecho económico, las empresas deben adoptar y aplicar juicios o criterios profesionales para determinar una política contable que garantice la generación información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

A su vez, es importante mencionar que en cumplimiento de la característica de mejora de verificabilidad y del Procedimiento para la evaluación del control interno contable dispuesto en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, las representaciones o

descripciones de los hechos económicos en los estados financieros son susceptibles de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, tanto internas como externas. Por ende, el registro de una operación, evento o condición que incida en la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de las empresas y entidades, debe estar respaldado en documentos idóneos que permitan confirmar o acreditar su magnitud, procedencia o naturaleza.

Con base en lo anteriormente expuesto, una empresa del ámbito de aplicación de la Resolución N° 037 de 2017, puede reportar pasivos por dividendos como préstamos por pagar, en lugar de reportarlos como cuentas por pagar, siempre y cuando se cumplan con todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La empresa y sus propietarios manifiestan haber alcanzado un acuerdo sobre una estrategia financiera de cuya esencia económica se puede concluir que mediante el esquema de pago de los dividendos se configura una operación de financiamiento que se asimila a un contrato de empréstito.

b) Se cuenta con un documento idóneo que permite corroborar que el pago gradual de los dividendos por parte de la empresa a sus propietarios, corresponde a una operación de financiamiento que se asimila a un contrato de empréstito, de modo que observadores independientes debidamente informados pueden confirmar con objetividad que la presentación de los pasivos por dividendos como préstamos por pagar en los estados financieros de la empresas representan de forma fidedigna su realidad económica y la de sus socios y accionistas.

c) El documento idóneo que respalda la operación de financiamiento entre la empresa y sus propietarios, cumple con los requisitos que señalan las disposiciones legales que le apliquen, así como con las políticas y demás criterios que hayan sido definidos por la partes.

En caso de no cumplir con alguna de las condiciones anteriormente señaladas, la empresa del ámbito de aplicación de la Resolución N° 037 de 2017, que haya aplazado el pago de los decretados, reportará este pasivo como una cuenta por pagar.

2. Conciliación de saldos de operaciones recíprocas relativas a pasivos por dividendos decretados que se reportaron como préstamos por pagar.

Dado que la EEB S.A. E.S.P. y ETB S.A. E.S.P y Bogotá D.C. deben alcanzar un acuerdo sobre la esencia económica que subyace en el pago gradual de los dividendos, no han de presentarse diferencias por conciliar en los saldos de las operaciones, salvo de las que se

podieren presentar como consecuencia de la aplicación de los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

En este sentido, si se concluye que entre las empresas y la entidad territorial existe una operación de financiamiento que se asimila a un contrato de empréstito y esta información puede verificarse mediante un documento idóneo que cumple con los requisitos que señalan las disposiciones legales que le apliquen, así como con las políticas y demás criterios que hayan sido definidos por la partes, las empresas reportarán el pasivo por dividendos en la subcuenta 231317-Préstamos de socios y accionistas, de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO o en la subcuenta 231412-Préstamos de socios y accionistas, de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO. Por su parte, la operación recíproca de la entidad territorial deberá reportarse en la 141647-Préstamos concedidos a las empresas no financieras, de la cuenta 1416 - PRESTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

Ahora bien, si se concluye que la esencia económica que subyace en el pago gradual de los dividendos, no obedece una operación de financiamiento que pueda asimilarse a un contrato de empréstito, las empresas reportarán el pasivo por dividendos en la subcuenta 243101-Dividendos y participaciones, de la cuenta 2431-DISTRIBUCIONES REALIZADAS A LOS PROPIETARIOS y la entidad territorial lo efectuará en la 138414-Dividendos y participaciones por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3. Cambio en las reglas de eliminación de operaciones recíprocas por reporte de pasivos por dividendos decretados como préstamos por pagar.

En consonancia con lo señalado en los numerales 1 y 2 de la sección de conclusiones de este concepto, no se requieren cambios en las reglas de eliminación de operaciones recíprocas debido al reporte de pasivos por dividendos como préstamos por pagar.

2.16. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.17. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.18. PROVISIONES**CONCEPTO No. 20172000054341 DEL 22-08-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Provisiones
	SUBTEMAS	Informe eKOGUI como documento soporte del registro por concepto de provisiones de procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales.

Doctor
 ARIEL ALFONSO ADUÉN
 Gerente General
 Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE)
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500031672, del día 12 de julio de 2017, mediante la cual indica lo siguiente: “la política contable adoptada por Fonade para efectos de reconocimiento de procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales en sus estados financieros, se enmarca según lo establecido por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado en cuanto a la utilización de una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable que no difiere de los criterios de medición establecidos por la NIC 37.”

Al respecto de las provisiones por procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, el consultante solicita se indique si para efectos de reconocimiento de estas provisiones en los estados financieros, el sustento de tal registro, corresponde al informe generado por el sistema eKOGUI o si podrían considerarse otras fuentes que den cuenta de la razonabilidad de la información consignada.

Por lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud se hace necesario considerar la Resolución N° 037 de 2017, en la cual se incorpora, como parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, el

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

1628

marco normativo dispuesto en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015 para que sea aplicable a las entidades definidas en el artículo 2° de la Resolución en mención, entre las cuales se incluyen las entidades del régimen especial que cobija al Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE).

El Marco Conceptual del anexo 1.1 del Decreto N° 2420 de 2015 y sus modificaciones define representación fiel en los siguientes términos: "... Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre error. ..." (Subrayado fuera del texto)

En el mismo anexo, el párrafo 14 de la Norma Internacional de Contabilidad 37, relativa a las Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, establece las siguientes condiciones para el reconocimiento de una provisión: a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Por lo anterior, para la estimación fiable del importe de la obligación, la NIC 37 establece lo siguiente:

"25 La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente excepcionales, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

26 En el caso extremadamente excepcional de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas..." (Subrayado fuera del texto)

Para la mejor estimación para determinar el importe de la provisión, la NIC 37 indica, entre otros aspectos, lo siguiente:

“(…) 37 La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación al final del periodo sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha. No obstante, la estimación del importe que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.

38 Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

39 Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de "valor esperado". La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de resultados posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El Decreto Nº 2052 de 2014, mediante el cual se reglamentó la implementación del Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado – eKOGUI, y que debe ser utilizado por las entidades y organismos estatales del orden nacional, cualquiera sea su naturaleza y régimen jurídico y por aquellas entidades privadas del mismo orden que administren recursos públicos, en el artículo tercero, señala lo siguiente:

“(…) El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado — eKOGUI es la fuente oficial de la información sobre la actividad litigiosa del Estado. Cualquier información que las entidades reporten sobre su actividad litigiosa a las demás instituciones que tienen obligación o competencia para recaudar información sobre la materia, o a los ciudadanos en general deberá coincidir con la información contenida en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado eKOGUI” (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado expidió la Resolución 353

del 1º noviembre de 2016, “Por medio de la cual se adopta una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de la entidad”, considerando los tratamientos contables exigidos en los nuevos marcos normativos y utilizando como factor de indexación el IPC de las pretensiones.

El numeral 3.1 de la Normas de proceso contable y sistema documental contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución Nº 525 de 2016, la cual debió ser aplicada a partir de la fecha de su publicación por las empresas bajo el ámbito de la Resolución Nº 743 de 2013, que posteriormente pasaron a ser reguladas por la Resolución 037 de 2017, y las empresas de la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente con respecto a los soportes de contabilidad:

“Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. (...) Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

(...) Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

No es viable que la Contaduría General de la Nación determine cuál es el soporte contable para el registro de las provisiones por concepto de procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, toda vez que ello debe responder a las situaciones particulares inmersas en los eventos objeto de reconocimiento de provisiones.

La metodología contenida en la Resolución N° 353 de 2016 de la Agencia, puede considerarse como una alternativa para la medición de las provisiones y pasivos contingentes de entidades de gobierno y empresas que conforman el sector público, relacionados con procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra del Estado, siempre que la entidad pública no disponga de una metodología propia que se ajuste con mayor propiedad a los requerimientos del marco normativo expedido por la CGN que le sea aplicable y que el IPC sea el factor de indexación que le aplique al proceso judicial, arbitraje o de conciliación.

Por lo anterior, si efectuada la evaluación sobre la idoneidad de la metodología seleccionada para el cálculo de la provisión contable de la probabilidad de la existencia de pasivos en relación con procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y laudos arbitrales, de cara a los casos específicos que le atañen y considerado lo dispuesto en la Norma Internacional de Contabilidad 37 para la medición de las provisiones y pasivos contingentes contenida en el Anexo 1.1. del Decreto 2420 de 2015, FONADE podrá adoptar la Metodología elaborada por la Agencia, o recurrir a otras fuentes, teniendo en cuenta:

La entidad es responsable de elaborar los documentos soportes de los registros contables por concepto de estas provisiones, los cuales deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto. Por lo anterior, la entidad debe evaluar si debe considerar como soporte único o como parte de los soportes, el informe eKOGUI. La entidad podrá incorporar también los informes elaborados por expertos, y cualquier tipo de información adicional que conduzca a la razonabilidad del registro, pues ello es propio del resorte administrativo de la Entidad.

Igualmente, FONADE deberá revelar en notas los eventos relacionados con los procesos litigiosos de forma completa, neutral y libre de cualquier error material, para lograr su representación fiel en los estados financieros.

2.19. OTROS PASIVOS

CONCEPTO No. 20172000102351 DEL 14-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los desembolsos por anticipos que realiza FONADE a contratistas, derivados de los contratos de Gerencia de Proyectos.

Doctor

ARIEL ALFONSO ADUEN ANGEL

Gerente General

Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo- FONADE

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500044182, del día 2 de octubre de 2017, en la cual se amplía el concepto de los contratos de gerencia de proyectos que se había presentado en la consulta con radicado N° 20175500037752, del día 18 de agosto de 2017, de acuerdo con el compromiso acordado en la mesa de trabajo llevada a cabo entre el Fonade y la CGN, el día 30 de agosto de 2017.

En la consulta, se señala que los contratos firmados bajo la modalidad de gerencia de proyectos, consisten en la entrega de recursos a Fonade, de parte de una entidad que contrata la ejecución de un proyecto con el propósito de que el Fonade bajo su cuenta y riesgo realice la ejecución del proyecto contratado a cambio de una contraprestación por los servicios que presta. En consecuencia, la entidad contratante tendrá derecho al reintegro de los recursos que no se ejecutan en el proyecto, razón por la cual, la totalidad de los recursos recibidos por Fonade no son considerados ingresos, pues solamente tendrán derecho a los recursos tácitamente pactados en el contrato.

En la consulta del pasado 18 de agosto, el Fonade menciona que bajo esta modalidad de contrato, reporta a la CGN los recursos recibidos de las entidades, homologados al Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 037 de 2017, en un crédito en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para la ejecución de los proyectos, FONADE contrata a terceros y les realiza desembolsos en calidad de anticipos, los cuales son registrados en la cuenta “Depósitos para la ejecución de proyectos” del PUC financiero de la Superintendencia Financiera, la cual sería homologable con la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por lo anterior se consulta lo siguiente:

“¿Debe FONADE reconocer los anticipos desembolsados en virtud de la ejecución de contratos de gerencia de proyectos, como activos en su balance, aun cuando con su legalización no reconocerá en sus estados financieros un bien o un servicio?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El anexo 1.1. del Decreto N° 2420 de 2015, Marco Conceptual para la Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 037 de 2017, define un activo en el párrafo 4.4 como “... un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente, en lo referente a los activos, señala lo siguiente:

“4.8 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.” (Subrayado fuera de texto)

Frente a los pasivos el Marco Conceptual para la Información financiera menciona que

“4.4 (...) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)”

(...) 4.15 Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente

como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal... (...)

(...) 4.17 Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de un pasivo actual puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de:

- (a) pago de efectivo;
- (b) transferencia de otros activos;
- (c) prestación de servicios;
- (d) sustitución de ese pasivo por otra deuda; o
- (e) conversión del pasivo en patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto N° 288 de 2004, “Por el cual se modifica la estructura del Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, Fonade, y se dictan otras disposiciones” establece lo siguiente:

“(...) Artículo 2°. Objeto. El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, Fonade, tiene por objeto principal ser Agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquiera de sus etapas.

Artículo 3°. Funciones. En desarrollo de su objeto el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, Fonade, podrá realizar las siguientes funciones:

3.1. Promover, estructurar, gerenciar, ejecutar y evaluar proyectos de desarrollo financiados con recursos de fuentes nacionales o internacionales.

3.2. Realizar las gestiones necesarias para garantizar la viabilidad financiera del Fondo y la de los proyectos que administra o ejecuta. (...)

3.6. Celebrar contratos para administrar recursos destinados a la ejecución de proyectos y para el desarrollo de esquemas de gerencia de proyectos. (...)” Subrayado fuera de texto

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Es importante precisar, que el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de los recursos recibidos por una entidad mediante la suscripción de algún convenio o contrato, dependerá de la realidad económica subyacente en lo

establecido en las cláusulas de estos actos jurídicos. Razón por la cual, la entidad deberá evaluar cada acto de forma independiente, considerando el objeto del mismo, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, y con ello determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe.

Con base en los argumentos expuestos por Fonade en la consulta, se infiere que en los contratos de gerencia de proyectos, los recursos recibidos de parte de un tercero para la ejecución de un proyecto, son administrados por la entidad a cambio de una contraprestación pactada en las cláusulas del contrato, razón por la cual, los recursos que no son ejecutados deben ser reembolsados a la entidad contratante. Así pues, Fonade solamente se beneficiará de esta contraprestación, en tanto que los demás recursos se destinarán exclusivamente en la ejecución del proyecto.

De acuerdo con lo anterior, para efectos de reporte a la CGN, Fonade deberá homologar los recursos que recibe para la ejecución de un contrato de gerencia de proyectos, en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, siempre y cuando se cumpla la condición de exclusividad de uso de los recursos recibidos en el proyecto contratado, y estos no constituyan un ingreso para la entidad, tal como se menciona en el párrafo anterior.

Ahora bien, periódicamente se deben realizar legalizaciones con la entidad contratante por la ejecución de los recursos, con las cuales Fonade deberá disminuir el pasivo que tenía homologado en la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; y el contratante deberá incorporar los activos, gastos o costos respectivos, derivados del cumplimiento de la misión encomendada.

Siguiendo lo mencionado en el párrafo anterior, los anticipos que Fonade entrega a terceros contratados para la ejecución de los proyectos, serán un activo para la entidad contratante, en tanto que para Fonade, constituirán una disminución del pasivo por los recursos recibidos en administración. Adicionalmente, Fonade deberá llevar el control de los recursos entregados como anticipos mediante cuentas de orden deudoras de control.

2.20. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.21. INGRESOS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.22. INGRESOS -VENTA DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.23. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

CONCEPTO No. 20172000029731 DEL 05-06-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Servicio de transporte
	SUBTEMAS	Registro contable del pago de Impuesto Predial Unificado por una Empresa
2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Tributarios
	SUBTEMAS	Registro contable del pago de Impuesto Predial Unificado por parte de un Municipio

Doctora

INDIS MARIA DUARTE BOLIVAR
Contador Municipio de Hatonuevo
Municipio de Hatonuevo
Hatonuevo, Guajira

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500016012, del día 22 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“La presente es para hacerles una consulta sobre cómo debe ser el registro contable del pago de impuesto predial unificado, que la empresa E.S.P. Transportadora de Gas Internacional S.A. cancela al Municipio de Hatonuevo la Guajira, donde dicho pago lo registran en la cuenta 6.3.60.01- Servicio públicos, debido a que el predio que ellos tienen en el Municipio corresponde al área productiva y sustenta que es un costo para ellos.

El municipio registra el pago del impuesto predial en la cuenta 4.1.05.07- impuesto predial unificado vigencia actual. Debido a esto se está presentando diferencia en las operaciones

recíprocas, las cuales no he podido conciliar con esa entidad, porque han querido hacer clasificación (Sic) de cuentas.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015 “Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras Disposiciones”, en los siguientes numerales, señala:

“Gastos

4.33 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación.

Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

4.34 Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. (...)

Reconocimiento de gastos

4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

4.50 Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por

ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)

4.51 Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos el gasto correspondiente depreciación o amortización. (...)"

No obstante, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 037 de 2017 contempla las siguientes cuentas:

“74 SERVICIOS DE TRANSPORTE

7407 SERVICIO DE TRANSPORTE POR DUCTOS

740708 Impuestos

740795 Traslado de costos (Cr)

63 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

6345 SERVICIOS DE TRANSPORTE

634507 Servicio de transporte por oleoductos y poliductos.”

Por su parte el Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece en los siguientes numerales:

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los

ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Impuesto Predial Unificado, es un tributo que recae sobre la propiedad inmueble, el pago debe reconocerse en los resultados del periodo cuando haya surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, esto es, cuando haya una salida de efectivo o de sus equivalentes. Ahora bien, el Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015, define gasto como las pérdidas o los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad, dado que el pago del Impuesto Predial Unificado es una erogación que está asociada clara y directamente con la prestación del servicio de transporte, la Empresa deberá registrarlo como un costo del periodo.

Según lo dispuesto en el párrafo anterior, la empresa E.S.P. Transportadora de Gas Internacional S.A. deberá llevar reportar a la CGN el impuesto predial asociado al inmueble utilizado en los procesos productivos en deberá debitar la subcuenta 634507 - Servicio de transporte por oleoductos y poliductos, de la cuenta 6345-SERVICIO DE TRANSPORTE.

Por su parte corresponde al Municipio reconocer el ingreso debitando la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y acredita la subcuenta 4.1.05.07-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

Como consecuencia de lo anterior, la Subcontaduría de Consolidación de la Información efectuará los ajustes pertinentes a las reglas de eliminación, a efectos que se solventen los problemas presentados el proceso de Consolidación.

2.24. INGRESOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.25. OTROS INGRESOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.26. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN**CONCEPTO No. 20172000055041 DEL 30-08-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

Señor

Edgar A. Peña Calderón

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante correo electrónico con el radicado N°, 20175500035752, del día 3 de agosto de 2017 en la cual consulta sobre,

- Cuándo el estado contrata obra civil también debe contratar las Interventorías
- El valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman, o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto?

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) en su artículo 4 designa las funciones que desarrollará de la CGN las cuales se describen a continuación:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)”

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 620 del 2015, para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público expedida mediante Resolución 037 de 2015 y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público expedida mediante resolución 139 de 2015, describe la siguiente cuenta, así:

“51 DE ADMINISTRACION Y OPERACION

DESCRIPCION:

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

5111 DE ADMINISTRACION Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

SE DEBITA CON

El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en su numeral 5.2 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública establece:

A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con su función económica, pueden catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. (Subrayado fuera de texto) (...)

Dando prevalencia a la satisfacción de las necesidades de los usuarios y considerando el entorno económico característico del sector público colombiano, la Contaduría General de la Nación define tres marcos normativos para la preparación y presentación de información financiera de propósito general. Estos marcos de regulación tienen las siguientes características: a) incorporan criterios que resultan pertinentes desde su aplicabilidad en el contexto del sector público y desde la relación costo-beneficio; b) buscan satisfacer las necesidades de los usuarios identificados en cada Marco normativo; y c) fijan políticas contables concretas que propenden por la uniformidad de la información para el caso de los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. (Subrayado fuera de texto) (...)

Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública; b) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público; c) Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; d) Marco normativo para entidades de gobierno; e) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable y f) Procedimientos transversales.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen

de Contabilidad Pública, razón por la cual la CGN carece de competencia para establecer si el Estado al contratar obra civil debe contratar interventoría. En consecuencia, deberá evaluarse el caso, frente a lo dispuesto en la regulación superior que sobre contratación aplique a la Entidad circunscrita en el manejo de las interventorías, toda vez que la normatividad contable no se ocupa de regular estos asuntos.

Ahora bien, con respecto de la pregunta, si el valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto, se dará respuesta desde la perspectiva de la regulación expedida por la CGN, antes que desde las Normas Internacionales, si se advierte que estas son emitidas por reguladores internacionales que desbordan la competencia doctrinal de este organismo regulador.

Por lo expuesto anteriormente, a continuación se señalan los lineamientos, acorde con los Catálogos de Cuentas habilitados por la CGN:

Registro contable para Entidades de Gobierno, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones:

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Registro contable para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Reporte contable para Empresas Emisoras de valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 117 de 2015 y sus modificaciones

Se reportará en la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES.

2.27. GASTOS DE VENTAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.28. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.29. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.30. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.31. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.32. OTROS GASTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.34. COSTO DE VENTAS DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.35. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

CONCEPTO No. 20172000043311 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Costo de ventas de servicios
	SUBTEMAS	Registro contable del Impuesto de industria y comercio por una Empresa

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Ingresos
	SUBTEMAS	Registro contable del Impuesto de industria y comercio por parte de un Municipio

Doctor

LUIS DANIEL AGAMEZ DIAZ

Profesional Universitario

Alcaldía Municipal de El Copey

El Copey - Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500027752, del día 09 de junio de 2017, en la cual se señala:

“El motivo de mi consulta es que en el Municipio de El Copey Cesar operan empresas de transporte de energía eléctrica como son Intercolombia SA, Empresa de Energía de Bogotá S.A, etc. Lógicamente estas empresas están (Sic) pagando impuesto de Industria y comercio, que el municipio registra en la subcuenta 410508 Industria y comercio de la cuenta 4105 Tributarios. Pero las compañías mencionadas causan el impuesto en la subcuenta 636001 Servicios públicos de la cuenta 6360 Servicios Públicos, presentándose una diferencia en la cuentas reciprocas con estas entidades porque los dos códigos no se eliminan. Me he comunicado con los contadores de estas entidades y me responden que ellos deben contabilizar estas transacciones de esta manera.

Solicito a ustedes un concepto de cómo se debe contabilizar este tipo de transacciones tanto para el municipio como para estas empresas.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015 “Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras Disposiciones”, en los siguientes numerales, señala:

“Gastos

4.33 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

4.34 Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. (...)

Reconocimiento de gastos

4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

4.50 Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)

4.51 Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos el gasto correspondiente depreciación o amortización. (...)”

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 037 de 2017 contempla las siguientes cuentas:

“63 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

6345 SERVICIOS DE TRANSPORTE

634507 Servicio de transporte por oleoductos y poliductos.

634590 Otros servicios de transporte”

Por su parte el Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece en los siguientes numerales:

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1305-VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a pagar.
- 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos efectuados por las entidades recaudadoras.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recaudos totales o parciales.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor trasladado a rentas por cobrar a vigencias anteriores.

4105-TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual y 2917-Anticipo de Impuestos. Cuando sobre las rentas objeto de causación se hayan recibido los flujos anticipadamente por procesos de titularización, la contrapartida corresponde a las subcuentas 291010-Procesos de Titularización Nacionales y 291011-Procesos de Titularización en el Exterior, según corresponda.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan los ingresos.
- 2- La cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las liquidaciones privadas, correcciones y ajustes.
- 2- El mayor valor establecido en las liquidaciones oficiales en firme.
- 3- El valor de las providencias falladas en contra de los contribuyentes.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Impuesto de Industria y Comercio, es un tributo que grava todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que ejerzan o realicen directa o indirectamente las personas de forma permanente u ocasional, dicho impuesto se genera a favor de los distritos y municipios donde las actividades son desarrolladas, el pago debe reconocerse en los resultados del periodo cuando haya surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, esto es, cuando haya una salida de efectivo o de sus equivalentes. Ahora bien, el Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015, define gasto como las pérdidas o los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad, dado que el pago del Impuesto de industria y comercio es una erogación que está asociada directamente a la actividad económica del sujeto pasivo, las Empresas deberán registrarlas como un costo del periodo.

Según lo dispuesto en el párrafo anterior, las Empresas E.S.P. Intercolombia S.A. y E.S.P. Empresa de Energía de Bogotá S.A., deberán reportar a la CGN el Impuesto de industria y comercio asociado a la actividad del transporte de energía en la subcuenta 634590 - Otros servicios de transporte, de la cuenta 6345-SERVICIO DE TRANSPORTE.

Por su parte, le corresponde al Municipio reconocer el ingreso debitando la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, acreditando la subcuenta 410508-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, toda vez que el Impuesto de industria y comercio representa flujos de entrada susceptibles de incrementar los activos de la Entidad.

Como consecuencia de lo anterior, la Subcontaduría de Consolidación de la Información efectuará los ajustes pertinentes a las reglas de eliminación, a efectos que se solventen los problemas presentados el proceso de Consolidación.

2.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.41. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (DB)

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.47. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.48. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB)

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.49. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**CONCEPTO No. 20172000004711 DEL 16-02-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Regulación aplicable a las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del público y aplicación anticipada de NIIF 9

Doctora

ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS

Directora de Normativa Contable

Empresas Públicas de Medellín E.S.P.

Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017-550-000347-2, el 01 de febrero de 2017, mediante la cual se plantean las siguientes consultas:

1. ¿A las entidades públicas sujetas al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público les son aplicables los decretos (tanto los artículos como los anexos) que expiden conjuntamente los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo en desarrollo de la Ley 1314 de 2009?
2. ¿Las entidades públicas sujetas al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público pueden aplicar anticipadamente la NIIF 9 al cierre del ejercicio contable de 2016, sin que se configure en un incumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública?

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta se exponen las siguientes consideraciones:

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia de 1991 establece que “(...) Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley (...)”. (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo del mencionado artículo, el literal a) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 establece que una de las funciones de la CGN es “Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público” (Subrayado fuera de texto). Posteriormente, el Decreto 143 de 2004 reitera, en el numeral 1 de su artículo 2º, dicha función.

En relación con este tema, son varias las sentencias que tratan sobre las competencias de la CGN en materia de la regulación contable, entre las cuales se resaltan las siguientes: C-487 de 1997, C-1190 de 2000, C-452 de 2003 y C-557 de 2009. En el caso de la sentencia C-487 de 1997, la Corte Constitucional señaló:

“Se advierte claramente en el texto del artículo 354 de la Constitución, que la institución rectora y máxima autoridad administrativa a nivel nacional en materia contable son respectivamente la Contaduría y el Contador General de la Nación, siendo sus subordinadas, en esa materia, todas las entidades públicas; a ella le corresponde, dice la citada norma superior, ‘determinar las normas contables que deben regir el país, conforme a la ley’...” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el parágrafo del artículo 1º de la Ley 1314 de 2009 señala que “Las facultades de intervención establecidas en esta Ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o a la contabilidad de costos” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, con relación a las autoridades de regulación y normalización técnica, el artículo 6º de la misma Ley, establece: “Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información” (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, y considerando que EPM es una empresa industrial y comercial del estado, 100% pública cuyo único dueño es el municipio de Medellín, la empresa debe aplicar la regulación que emite la CGN.

Por su parte, dentro del marco de las competencias constitucionales y legales y en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública en Colombia, el 17 de diciembre de 2013, la CGN expidió la Resolución 743 de 2013 “por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”. En esta Resolución se señala:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°. **Ámbito de aplicación.** El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:

- 1- Empresas que sean emisoras de valores y sus valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).(...)” (Subrayado fuera de texto).

Del texto citado de la Resolución 743 de 2013 se resalta e infiere el hecho de que se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012, y no el Decreto como tal.

Adicionalmente, el 3 de noviembre de 2015, la CGN expidió la Resolución 576 de 2015 “Por la cual se modifica el Marco normativo para las entidades sujetas al ámbito de la Resolución 743 de 2013 (modificada por las Resoluciones 598 de 2014 y 509 de 2015)”. En esta Resolución se señala:

“ARTÍCULO 1°. Modifíquese el Marco técnico normativo para las empresas sujetas al ámbito de la Resolución 743 de 2013 (modificada por las Resoluciones 598 de 2014 y 509 de 2015), el cual quedará tal y como se describe textualmente en el anexo del Decreto 2615 de 2014 y sus modificaciones. (...)

ARTÍCULO 2°. **Vigencia y derogatorias.** La presente Resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998,

tiene aplicación a partir del 1° de enero de 2016 y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias”(Subrayado fuera de texto).

Nuevamente se resalta el hecho de que la Resolución 576 de 2015 incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo anexo al Decreto 2615 de 2014, y no el Decreto como tal.

Así mismo, el 7 de febrero de 2017, la CGN expidió la Resolución 037 de 2017 “Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público”. En esta Resolución se señala:

“ARTÍCULO 3º. El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, corresponderán a lo establecido en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015. (...)

ARTÍCULO 9º. VIGENCIA. La presente Resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, observando las siguientes disposiciones:

1. El anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015) se aplicará para la preparación y presentación de los estados financieros del año 2017 y siguientes, excepto la NIIF 15 y la NIIF 9, las cuales se aplicarán para los períodos que comiencen a partir del 1º de enero de 2018, aun cuando se permite su aplicación anticipada.

Para el período 2017, quienes no apliquen anticipadamente la NIIF 9, contenida en anexo 1.1, aplicarán las normas incorporadas en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015. Así mismo, para el período 2017, quienes no apliquen anticipadamente la NIIF 15, contenida en el anexo 1.1, aplicarán la NIC 11 y NIC 18, contenidas en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015.

Si una entidad opta por aplicar anticipadamente cualquiera de las normas que rigen a partir de 2018, o la integridad del marco técnico normativo contenido en el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, deberá revelar este hecho y cumplir con todos los requerimientos de la norma o de las normas aplicadas en forma anticipada.

2. El anexo 1.2 del Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2131 de 2016) se aplicará a partir del 1º de enero de 2018.

Parágrafo. Las fechas de vigencia incorporadas en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015 no se tendrán en cuenta como fechas de vigencia de los mismos y, por lo tanto, estas normas solo tendrán aplicación a partir de la fecha de vigencia señalada en los numerales 1 y 2 del presente artículo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. ¿A las entidades públicas sujetas al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público les son aplicables los decretos (tanto los artículos como los anexos) que expiden conjuntamente los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo en desarrollo de la Ley 1314 de 2009?

Por mandato constitucional y legal, la CGN es el ente regulador en materia de contabilidad para las entidades públicas de Colombia. Dicha competencia es respaldada por varias sentencias y es respetada por la Ley 1314 de 2009, de allí que la regulación expedida por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo no es aplicable a las entidades públicas colombianas.

Con esta precisión en el marco de la Constitución y la Ley, se evidencia que las resoluciones 743 de 2013 y 576 de 2015, expedidas por la CGN, incorporaron al Régimen de Contabilidad Pública, respectivamente, el marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 y el anexo al Decreto 2615 de 2014, y no los Decretos como tal. Ahora, con la Resolución 037 de 2017 la CGN estableció que el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, corresponderán a lo establecido en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015; por lo tanto, se precisa entonces que se hace referencia a los anexos y no al Decreto como tal.

Por lo anterior, a las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público no les son aplicables las disposiciones contenidas en el articulado de los decretos que expiden conjuntamente los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo en desarrollo de la Ley 1314 de 2009. Únicamente le son aplicables los anexos que, mediante resoluciones de la CGN, han sido incorporados al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

2. ¿Las entidades públicas sujetas al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público pueden aplicar

anticipadamente la NIIF 9 al cierre del ejercicio contable de 2016, sin que se configure en un incumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública?

De acuerdo con la regulación expedida por la CGN, la NIIF 9 contenida en el anexo del Decreto 2615 de 2014 (el cual corresponde al anexo 1 del Decreto 2420 de 2015) debe ser aplicada obligatoriamente a partir del 1º de enero de 2016, tal como se estableció en la Resolución 576 de 2015.

Ahora, la aplicación obligatoria de la NIIF 9 contenida en el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 será a partir del 1º de enero de 2018. No obstante, las empresas sujetas al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público pueden aplicarla anticipadamente, tal como lo establece el numeral 1 del artículo 9º de la Resolución 037 de 2017, es decir, para el periodo contable de 2017.

Ahora bien, en virtud de la coordinación entre entidades públicas prevista en el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, la política de regulación contable definida por la CGN para las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público ha acogido, para estas entidades, el marco técnico normativo aplicable en el sector privado a las entidades clasificadas en el Grupo 1, con las modificaciones y excepciones previstas en el mismo. Por lo anterior, si la entidad aplicó la NIIF 9 para el periodo contable de 2016, esta aplicación está conforme con la política de regulación contable pública definida por la CGN y con el precitado marco técnico normativo.

En todo caso, con el fin de evitar dificultades en la interpretación y vigencia de las normas, solicitamos que, con la debida oportunidad, ante cualquier inquietud que se presente se eleve la correspondiente consulta o se solicite la actualización normativa a que haya lugar.

Adicional a su consulta, puesto que en reiteradas ocasiones por vía telefónica se ha expresado el aparente error en la redacción del numeral 1 del artículo 9º de la Resolución 037 de 2017, en el cual se entiende que está prohibida la aplicación anticipada de la NIIF 9 y la NIIF 15, nos permitimos exponer la siguiente aclaración: desde el punto de vista gramatical y semántico de la lengua, la Real Academia de la Lengua Española establece que “aun cuando” es una locución conjuntiva que puede sustituirse por las expresiones: “aunque” o “a pesar de”; es decir, este grupo de palabras, que enlaza o une ideas, contrapone un concepto a otro. De esta manera, se usa esta locución en el numeral 1 del artículo 9º de la Resolución 037 de 2017 con el fin de aclarar que la NIIF 15 y la NIIF 9 se aplicarán para los períodos que comiencen a partir del 1º de enero de 2018, aunque se pueden aplicar anticipadamente; en otras palabras, a pesar de que la norma establece una fecha para iniciar la aplicación, existe la posibilidad de hacerlo en fechas previas.

CONCEPTO No. 20172000020831 DEL 29-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Idoneidad de los soportes de contabilidad utilizados por Interconexión Eléctrica S.A (ISA) para respaldar los hechos económicos originados en las transacciones con su filial Intercolombia S.A. (ITCO)

Señor
 JOHN BAYRON ARANGO VARGAS
 Director de Contabilidad y Planeación Tributaria
 Interconexión Eléctrica S.A.
 Medellín -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500082112, del 27 de diciembre de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la idoneidad de los soportes de contabilidad utilizados por Interconexión Eléctrica S.A (ISA) para respaldar los hechos económicos originados en las transacciones con su filial Intercolombia S.A. (ITCO), para la ejecución de proyectos de inversión en infraestructura, en los cuales esta última realiza labores de gerenciamiento de las obras y suministro de materiales necesarios para la construcción.

En razón de lo anterior, se requiere precisión sobre siguientes aspectos:

1. Idoneidad de las notas crédito emitidas por ITCO para soportar contablemente la devolución de materiales y por ende la reducción del costo de la infraestructura de ISA por efecto de la disminución del valor de los inventarios.
2. Pertinencia de utilizar el cómputo de los valores de las facturas mensuales menos el valor de las notas crédito por devolución de materiales menos el valor de los abonos realizados por ISA para determinar el saldo de las cuentas por pagar a ITCO.
3. Validez del documento interno de recepción de bienes y servicios; denominado Constancia de Cumplimiento, para soportar la emisión mensual de la factura por parte de

ITCO. Lo anterior, considerando que mediante este documento ISA recibe el valor del servicio de gerenciamiento de las obras y de los materiales, previo a la emisión de la factura.

4. Viabilidad de registrar de forma independiente como un menor valor de las cuentas por pagar y un menor valor de proyecto, las notas crédito por devolución de materiales de periodos anteriores, considerando que las constancias de cumplimiento que soportan la facturación mensual no incluyen este valor.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, el Marco Conceptual para la Información Financiera dispuesto en el anexo 1.1 de la Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015), establece lo siguiente respecto de la información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores y los cambios en estos de la entidad que informa:

“Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores y los cambios en estos de la entidad que informa

OB12 Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad que informa. Los informes financieros también proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa... (...)

Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)

OB17 La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo. (...)”

En segundo lugar, el Marco Conceptual para la Información Financiera dispuesto en el anexo 1.1 de la Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015),

establece lo siguiente respecto de las características cualitativas de la información financiera útil:

“Características cualitativas de la información financiera útil

CC4 Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible. (...)

Características cualitativas fundamentales

CC5 Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel. (...)

Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. (...)

CC14 Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de otra forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera sea recibida en forma favorable o adversa por los usuarios... (...)

Características cualitativas de mejora

CC19 La comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada... (...)

Verificabilidad

CC26 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes diferentes debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel...(...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el numeral 3.2.3.1 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016, señala:

“3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, el numeral 3.1 de la Norma de proceso contable y sistema documental contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016, establece:

“3.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó." (Subrayado fuera texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los estados financieros con propósito general preparados y presentados por ISA deben proporcionar información sobre los recursos económicos controlados por la empresa, los derechos de los acreedores y los cambios generados en estos, procedentes de transacciones y otros sucesos.

Con el fin de alcanzar este objetivo, la información financiera de ISA, con excepción de la relacionada con los flujos de efectivo, debe prepararse utilizando la base contable de acumulación o devengo, la cual establece que los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores,

deben reconocerse en el periodo en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente.

Adicionalmente es necesario señalar, que la información financiera preparada y presentada por ISA sólo es útil a los usuarios, si esta es relevante y representa fielmente lo que pretende representar; siendo la verificabilidad la característica cualitativa que permite asegurar la representación fiel de los hechos o fenómenos económicos. De ahí que sea imprescindible emplear soportes idóneos para registrar los efectos de las transacciones y otros sucesos, asegurando de este modo que la información registrada pueda ser objeto de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria por parte de observadores independientes debidamente informados.

Así mismo, es de anotar que la definición de los soportes idóneos es un asunto propio del resorte administrativo de la entidad; razón por la cual, ISA debe hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, en concordancia con las disposiciones legales que les sea aplicables, así como las políticas y demás criterios definidos por la empresa.

En ese orden de ideas, conviene efectuar las siguientes precisiones:

1. Los soportes idóneos que respaldan el registro contable de la devolución de materiales a ITCO, han de ser definidos por ISA, los cuales podrían ser de origen externo o interno de acuerdo con las políticas y demás criterios establecidos por la empresa. Son ejemplos de los primeros, las notas crédito emitidas por ITCO y de los segundos, los documentos diseñados e implementados por ISA que permitan dejar constancia del recibo a satisfacción de los inventarios por parte de su filial.

En cada caso, la fecha de emisión del documento soporte idóneo debe coincidir con el momento en cual se efectúa la devolución de los inventarios, de modo que el efecto de la devolución se reconozca en el periodo en el cual el hecho económico tiene lugar, en consonancia con la base contable de acumulación o devengo.

2. La fuente apropiada para determinar el saldo con respecto a un tercero, son los libros auxiliares de contabilidad, en los cuales se efectúan los registros de la totalidad de los hechos económicos derivados de una transacción, y que a su vez deben estar soportados en documentos idóneos de origen externo o interno. Por lo anterior, ISA debe efectuar un análisis de los soportes requeridos que le permitan representar fielmente la realidad económica y financiera de los derechos de ITCO frente ISA, contemplando los eventos no transaccionales que surgen por la aplicación del Marco Normativo que le es aplicable.

Como consecuencia de ello, no es pertinente pretender determinar el saldo con respecto a un tercero, sobre la base de soportes contables predefinidos, cuando se corre el riesgo de no contemplar el efecto de otros documentos que igualmente podrían tener características de idoneidad y por tanto podrían incidir en el saldo a determinar. Así por ejemplo, en el caso expuesto en la consulta, ISA podría estar dejando de lado el efecto del costo efectivo de las cuentas por pagar, al utilizar sólo el computo de los valores de las facturas mensuales menos el valor de las notas crédito por devolución de materiales menos el valor de los abonos realizados para determinar el saldo de las cuentas por pagar a ITCO.

3. Conciérne a ISA evaluar la validez del documento interno de recepción de bienes y servicios, denominado Constancia de Cumplimiento, para soportar la emisión mensual de la factura por parte de ITCO. No obstante, es de anotar que este documento debe contemplar el valor de los bienes y servicios efectivamente recibidos a fin que refleje fielmente los hechos económicos derivados de las transacciones, en cumplimiento de la Norma de proceso contable y sistema documental contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016.

4. Como se explicó en el primer apartado de las precisiones, las devoluciones de materiales deben estar soportadas por documentos soportes idóneos cuya fecha de emisión han de coincidir con los periodos en los cuales se efectúa dicha devolución, de conformidad con la base contable de acumulación o devengo. Por consiguiente, ISA debe contemplar en su política contable los mecanismos alternos para soportar la devolución de los materiales y por ende un menor de la cuenta por pagar, cuando no exista oportunidad en la recepción de las notas crédito por devolución de materiales de periodos anteriores.

CONCEPTO No. 20172000035201 DEL 28-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de los libros principales de contabilidad.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de los libros principales de contabilidad.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de los libros principales de contabilidad.

Doctora

MARIA INÉS SARMIENTO TORRES

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500019592, del día 18 de abril de 2017, en la cual solicita conocer cómo deben proceder las Entidades de Gobierno, las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del público, y las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público para oficializar los libros principales de contabilidad.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, señala lo siguiente con respecto a los libros de contabilidad:

“345. Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse. Los libros de contabilidad principales de las entidades contables públicas obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, se registran en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, lo cual corresponde a la oficialización de los libros. Estos requisitos son indispensables para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 3° de la Resolución N° 525 de 2017, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable” menciona lo siguiente:

“ARTICULO 3. Vigencia, La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley N° 489 de 1998, y deroga las disposiciones que le sean contrarias.” (Subrayado fuera de texto)

El anexo de la misma Resolución, establece lo siguiente con respecto al Sistema Documental Contable:

“3. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Para efectos del registro de los libros principales de contabilidad en las entidades que hacen parte de los ámbitos de aplicación de los nuevos Marcos Normativos relativos a Entidades de Gobierno, Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del público, y las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, se deberá seguir observando lo dispuesto en el párrafo 345 Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, toda vez que esto no ha sido derogado por ninguna de las normas mediante las cuales se han expedido los marcos normativos mencionados, ni por la Resolución 525 de 2017.

Como consecuencia de ello, los libros se seguirán oficializando por medio de la elaboración de un acta de apertura suscrita por el representante legal de la entidad, y para las entidades obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, mediante el registro en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007.

CONCEPTO No. 20172000036691 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

4	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

Doctora

GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO

Contadora Pública

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020722, del día 25 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“De conformidad con el numeral 2.2. Situaciones que ponen en riesgo la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información del Anexo de la Resolución 357 de 2008, entre dichas situaciones se incluye la utilización inadecuada de cuentas que tienen el propósito registrar hechos diferentes al realizado. Así mismo, el numeral 3.1 Identificación de factores de riesgo del anexo que acompaña la Resolución 193 de 2016, determina como factor de riesgo la utilización inadecuada de cuentas y subcuentas.

Dado que en ambos anexos no se aclara si dicha utilización tiene algún tipo de condicionamiento, para efectos de considerar tales situaciones como factor relevante al momento de emitir opinión sobre la información contable de una entidad, se solicita su concepto sobre lo siguiente:

1. ¿Solo se configura este tipo de riesgo cuando, por ejemplo, se contabiliza un activo como un gasto, o un pasivo en cuenta de patrimonio o de ingreso?
2. ¿Se debe considerar para los siguientes ejemplos, que se configura el riesgo de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información financiera, o por el contrario se debe determinar que es sólo una “RECLASIFICACIÓN” y por tanto no se materializa el factor de riesgo mencionado en ambas resoluciones?

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la subcuenta de 240101 “Pasivo Proveedores de Bienes y Servicios Nacionales”, los siguientes pasivos, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Aportes parafiscales, códigos 242519 y 242520
- b. Honorarios asesores legales, código 242552
- c. Dividendos por pagar, código 242503
- d. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, código 2440.

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la Clase 7 “Costos de producción”, los gastos de carácter administrativo, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Intereses moratorios, Grupo 58
- b. Honorarios asesores legales, cuentas 5111 y 5211
- c. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, cuentas 5120 y 5220.

(...) 3. ¿A partir de cuál nivel de código se configura o materializa el factor de riesgo objeto de esta consulta?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Régimen Precedente

El procedimiento para la implementación y evaluación de control interno, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, menciona que el riesgo de índole contable “Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales no se incluyan en el proceso contable o, habiendo sido incluidos, no cumplan con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayado fuera de texto)

En este mismo documento, se menciona que una de las actividades para llevar a cabo la etapa de reconocimiento de los hechos, transacciones y operaciones, es la clasificación; por medio de la cual “se determina en forma cronológica, su clasificación, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas. En esta actividad se debe evaluar que el hecho financiero, económico, social y ambiental a registrar cumpla con todos los elementos que le son propios a la cuenta en la cual se clasifica.”

Además, en este procedimiento se establece que “Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto)

Nuevo Marco Normativo

Por su parte el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece lo siguiente con respecto al riesgo de índole contable:

“Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello, impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la entidad no se incluyan en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con

los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública.”

Por otro lado señala que “Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. La utilización inadecuada de cuentas, pone en riesgo la presentación de la información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información, del cual habla el Procedimiento de Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 357 de 2008 y las características fundamentales de la información de relevancia y representación fiel, mencionadas en anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en los casos en que se incurra en imprecisiones de orden conceptual que desvirtúen la esencia de los hechos económicos contabilizados. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que las denominaciones de rubros contables específicas, prevalecen frente a las denominaciones genéricas.
2. Los ejemplos por usted mencionados, deberá evaluarlos de conformidad con los criterios mencionados en el punto inmediatamente anterior.
3. El riesgo que se genera al utilizar inadecuadamente el Catálogo General de Cuentas cuando se clasifican los hechos económicos, podría materializarse a partir del mínimo nivel de información que la entidad presente a los usuarios de la información. Es importante resaltar, que el criterio profesional es fundamental para medir el grado de riesgo de índole contable que podría existir en la entidad si se clasifica un hecho económico de manera incorrecta, y los efectos que este error tendría en los estados financieros y por ende en la toma de decisiones de los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20172000044381 DEL 09-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013

Doctor

GERARDO SANTAMARÍA BORDA

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20175500033112, del 24 de julio de 2017, en la cual consulta acerca de:

1. ¿La Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013 fue el primer marco normativo expedido por la CGN respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables al sector público?
2. De acuerdo a lo anterior, ¿cualquier experiencia en Colombia basada en Normas Internacionales de Contabilidad aplicables al sector público, regiría a partir de la expedición de la misma, o en su defecto, cuál sería esa primera norma?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación emprendió, en el año 2009, el proyecto titulado “Estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con estándares internacionales de contabilidad” con el propósito de actualizar la regulación contable pública de las entidades de gobierno con las NICSP emitidas con posterioridad al 2006, e incorporar criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera, para el caso de las empresas estatales.

Producto de los estudios adelantados, y en concordancia con los objetivos de la Ley No. 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación expidió la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano: a) la Resolución 628 de 2015, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el referente teórico y metodológico de la regulación contable pública; b) la Resolución 037 de 2017 (que derogó la Resolución 743 de 2013, objeto de la consulta); la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; y la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por las cuales se incorporan, al RCP, los marcos normativos para las empresas de propiedad estatal y para

las entidades de gobierno; c) la Resolución 037 de 2017 (que derogó las resoluciones 117 de 2015 y 467 de 2016), y las resoluciones 139 y 620 de 2015 y sus modificaciones, por las cuales se incorporan al RCP, los Catálogos Generales de Cuentas que utilizarán las entidades públicas; d) la Resolución 192 de 2016, por la cual se incorporan, al RCP, los Procedimientos Transversales; e) las Resoluciones que incorporan los Procedimientos Contables; y f) la Resolución 525 de 2016, por la cual se incorpora al RCP, la Norma del Proceso contable y el sistema documental contable.

En referencia a los marcos normativos para las empresas de propiedad estatal y para las entidades de gobierno debe recalcar que se incorporaron por medio de las siguientes resoluciones:

Resolución No 743 de 2013 (Compilada y actualizada mediante la Resolución 037 del 7 de febrero de 2017): Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública. Como usted señala en su consulta, corresponde al marco normativo NIIF aplicable en Colombia a partir de la vigencia del Decreto 2784 de 2012 y se incorporó inicialmente a través de la resolución 743 de 2013, actualizando el marco vigente a través de la resolución No 037 de 2017.

Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones: Mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que cumplan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público, y que hayan sido clasificadas como tales por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones: Mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades de Gobierno.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

- 1 La Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, , se constituyó en el primer acto administrativo de regulación en incorporar al Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito, no obstante, esta fue derogada por la Resolución 037 del 7 de febrero de 2017 que, como se mencionó, es la encargada de compilar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, es decir, para las entidades y negocios fiduciarios que se relacionan a continuación:
 - a. Empresas que sean emisoras de valores y sus valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).
 - b. Empresas que hagan parte de un grupo económico cuya matriz sea emisora de valores y ésta tenga sus valores inscritos en el RNVE.
 - c. Sociedades fiduciarias.
 - d. Negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una entidad pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales a), b), f), g) y h).
 - e. Negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el RNVE y su fideicomitente sea, directa o indirectamente, una o más empresas públicas.
 - f. Establecimientos bancarios y entidades aseguradoras.
 - g. Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.
 - h. Banco de la República.
- 2 De acuerdo con lo anterior, la incorporación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público se inició a partir de la expedición de la Resolución 051 de 2013 y efectivamente el primer referente oficial de regulación de las NIIF en el sector público es la Resolución 743 de 2013, la cual definió el ámbito antes referido y el cronograma de preparación, transición y aplicación del marco normativo. Dicha resolución fue actualizada mediante la Resolución 037 de 2017.

Con posterioridad a la expedición y aplicación del marco NIIF, en el marco del proceso de convergencia a normas internacionales de contabilidad, la contaduría general de la Nación expidió las Resoluciones 414 de 2014, aplicable a las empresas de propiedad estatal que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y, finalmente, mediante la Resolución No 533 de 2015 se incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo para entidades de gobierno, cuyo referente son las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), aplicable a partir de 2018.

CONCEPTO No. 20172000107971 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Aplicación de un marco normativo que no le corresponde.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Cambio de un marco normativo a otro. Doctrina contable aplicable a estas entidades.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Cambio de un marco normativo a otro. Aplicación de un marco normativo que no le corresponde. Doctrina contable aplicable a estas entidades.

Doctor

JOSÉ MIGUEL MENDOZA

Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500048182, del día 30 de octubre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

“(…) I. Permanencia

Las resoluciones que la Contaduría General de la Nación ha expedido con los nuevos marcos normativos para el sector público, no contemplan el concepto de permanencia⁷ lo que en nuestra opinión obedece a la naturaleza jurídica de las mismas. No obstante, surgen las siguientes inquietudes:

1. Situación: Si una empresa pública o mixta está clasificada en Resolución 37 de 2017 (NIIF PLENAS), pero en un momento dado deja de cumplir los requisitos que se le aplique dicha resolución, como, por ejemplo, si deja de tener valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores:

- ¿Deben hacer el cambio para aplicar resolución 414 de 2014?
- ¿En qué momento después de que se cumplan los requisitos para pertenecer a otro grupo deben hacerlo?
- ¿Si deben aplicar otro marco normativo, tienen que elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura —ESFA y cumplir un periodo de transición y aplicación?
- ¿Se debe solicitar permiso o solamente informar? y a qué autoridad(es) de supervisión — regulación?

2. Situación: Las empresas que no cotizan en el mercado público de valores y que no captan ni administran ahorro del público que optaron por aplicar el marco normativo para PYMES, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014:

- ¿Pueden voluntariamente dejar de aplicar dicho marco normativo y comenzar a aplicar el marco normativo de la resolución 414 de 2014?
- ¿En qué momento después de que se decida pertenecer a grupo Resolución 414 deben hacerlo?
- ¿Si van a cambiar de marco normativo, tienen que elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura —ESFA y cumplir un periodo de transición y aplicación?

⁷ Entendida como el requerimiento de cumplir tres años aplicando el mismo marco normativo, para luego por cumplimiento de los requisitos legales y por decisión propia cambiar a otro marco normativo.

- ¿Se debe solicitar permiso o solamente informar y a qué autoridad(es) de supervisión — regulación?

II. Aplicación marco normativo que no corresponde

1. Situación: Dentro del proceso de vigilancia a empresas de naturaleza pública prestadoras de servicios públicos domiciliarios, se ha podido establecer que algunas de ellas están aplicando un marco normativo distinto del que les corresponde dentro del ámbito del Régimen de Contabilidad Pública (Públicos, Resoluciones 037 de 2017 y 414 de 2014)

Sin perjuicio de las acciones que adelante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la aplicación de un marco normativo errado, nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cómo debería ajustarse la contabilidad para subsanar esta situación?
- ¿Se debe tratar como un cambio en políticas contables, estimaciones o corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Se debe iniciar el proceso nuevamente aplicando el marco normativo que corresponde, es decir, ‘empezar de nuevo’, lo que implica preparar un nuevo estado de situación financiera de apertura y cumplir un periodo de transición y aplicación según el cronograma establecido por cada Resolución?

2. Situación: Dentro del proceso de vigilancia a empresas de naturaleza pública prestadoras de servicios públicos domiciliarios, se ha podido establecer que algunas de ellas están aplicando un marco normativo distinto del que les corresponde, pero dentro del ámbito de los marcos técnicos normativos expedidos por Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo (Privados, grupos 1,2 y 3).

Sin perjuicio de las acciones que adelante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la aplicación de un marco normativo errado, nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cómo debería ajustarse la contabilidad para subsanar esta situación?
- ¿Se debe tratar como cambio en políticas contables, estimaciones o corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Se debe iniciar el proceso nuevamente aplicando el marco normativo que corresponde, es decir, ‘empezar de nuevo’, lo que implica preparar un nuevo estado de situación financiera de apertura y cumplir un periodo de transición y aplicación según el cronograma establecido por cada Resolución?

III. Conceptos y doctrina contable

Situación: La misión de la Contaduría General de la Nación, está enmarcada en la Ley 1753 de 2015 Plan Nacional de Desarrollo para el periodo 2014-2018, y señala que son 'la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, que uniforma, centraliza y consolida la contabilidad pública, con el fin de elaborar el Balance General, orientado a la toma de decisiones de la administración pública general, que contribuye a la gestión de un Estado moderno y transparente'. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el artículo 6 de la Ley 1314 de 2009, establece lo siguiente:

'Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información'. (Subrayado fuera de texto).

Así, pues, de lo anterior se entendería que, el respeto a la facultades regulatorias incluye también la autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, por lo que se concluye que los conceptos expedidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no son de aplicación para el sector público, sin embargo, en el proceso de aplicación de los nuevos marcos normativos tanto privados como públicos, esta Superintendencia ha encontrado asuntos que se encuentran ligados a los dos regímenes, por lo tanto, surgen las siguientes preguntas:

- ¿Los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública?
- ¿La doctrina expedida por la Contaduría General de la Nación debe ser tenida en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican marcos normativos de grupos 1, 2 y 3?
- En caso de que una empresa haya optado por aplicar marco normativo de grupo 2, en cumplimiento del parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014, ¿debe acatar la doctrina pública o privada?

- Para el caso de los clasificados en Grupo Resolución 37 de 2017, quienes deben aplicar el régimen de contabilidad pública que adoptó el anexo correspondiente a los decretos 2420 de 2015 y sus modificaciones, ¿deben acoger los conceptos del CTCP o la doctrina de la contaduría general de la nación?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

La Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)” (Subrayado fuera del texto)

La NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores anexa al Decreto N° 2420 de 2015, establece lo siguiente con respecto a los errores:

“41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen tanto errores materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos siguientes (véanse los 42 a 47). (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

I. Permanencia

Cuando una empresa clasificada como de aquellas que inicialmente deben aplicar bien sea el marco normativo dispuesto en la Resolución N° 037 de 2017 o en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y que en algún momento dejen de cumplir los requisitos respectivos, efectivamente deben efectuar el cambio para aplicar el marco normativo que corresponda a su nueva condición.

Para efectos de las competencias de la CGN, las empresas incursas en alguna de estas situaciones, deben informar a este organismo, con el propósito que se adelanten los trámites respectivos de clasificación con miras a viabilizar sus reportes contables en la

plataforma tecnológica; en tanto que con respecto a otros organismos, deberán atenerse a lo que ellos tengan dispuesto sobre la materia.

Los demás aspectos contemplados en los puntos 1 y 2 de su consulta, serán objeto de revisión a efectos de determinar los ajustes normativos que pudieran requerirse para solventar las situaciones respectivas.

II. Aplicación de un marco normativo que no corresponde

Las empresas que no hayan aplicado correctamente el marco normativo correspondiente a su clasificación, atendiendo a la lista de entidades expedido por la CGN para cada uno de los marcos normativos, no prepararán un nuevo estado de situación financiera de apertura, con un nuevo periodo de transición y aplicación, sino que deberán aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones o la NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores anexa al Decreto N° 2420 de 2015, según corresponda al marco normativo que les sea aplicable.

III. Conceptos y doctrina contable

La CGN es la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, que uniforma, centraliza y consolida la contabilidad pública en el país y por lo tanto, las entidades del Estado deben tener en cuenta únicamente las políticas, principios y normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales expedidas por esta entidad para la preparación de la información contable.

Así mismo, en atención a la sentencia C-487 de 1997 de la Corte Constitucional, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, que incluye tanto empresa que aplican NIIF Pymes, en cumplimiento del parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, como a las empresas bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 37 de 2017. Por lo tanto, la doctrina emitida por la Contaduría, la cual se encuentra dotada de fuerza vinculante, debe ser acogida obligatoriamente por estas empresas del sector descentralizado. No obstante, la CGN tiene como política consultar la doctrina expedida por el CTCP cuando se trate de asuntos en los cuales existe transversalidad en la regulación contable de que trata el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009.

Ahora bien, las empresas privadas que no se encuentre bajo en ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, no deberán tener en cuenta la

doctrina expedida por esta entidad de regulación, dado que en este caso la competencia le asiste al Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Capítulo 3

Marco Normativo

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público



3. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RES. 414 DE 2014

3.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20172000027131 DEL 17-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros pasivos Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Efectivo o equivalentes de efectivo de uso restringido. Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez provenientes de los aportes entregados por la Armada Nacional.

Doctora

MARGARITA ROCIO CARREÑO BENAVIDES

Gerente Financiero y Administrativo

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial (COTECMAR)

Cartagena- Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002015-2, del día 21 de abril de 2017, mediante la cual solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes relacionadas con los recursos recibidos por parte de la Armada Nacional, en el marco del Convenio de Cooperación entre ambas entidades para el codesarrollo de un sistema de red táctico naval (Tactical Data Link – TDL):

1. Precisar el sentido y alcance de lo que se entiende por efectivo de uso restringido.
2. Precisar sobre la clasificación como activo corriente o no corriente del efectivo o equivalente del efectivo de uso restringido.

3. El tratamiento contable de los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez provenientes de los aportes entregados por la Armada Nacional para el desarrollo del convenio, teniendo en cuenta que el convenio no especifica claramente que los rendimientos financieros que se generen sean de la Armada Nacional, del proyecto o de COTECMAR.

4. Cuáles son los documentos idóneos para el registro contable de la restricción del efectivo o de sus equivalentes.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Efectivo de uso restringido:

Los párrafos 40 y 41 de la Norma para la presentación de estados financieros y revelaciones, contenida en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, definen el efectivo y los equivalentes al efectivo en los siguientes términos:

“40. El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

41. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, será equivalente al efectivo: a) las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; y c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento, que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la empresa”. (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1132 - EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO como “...el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa bien sea por restricciones legales o económicas”. (Subrayado fuera del texto)

2. Activos corrientes y no corrientes:

El numeral 1.3.2.2.1 de la Norma para la presentación de estados financieros y revelaciones, contenida en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, definen los activos corrientes y no corrientes en los siguientes términos:

“1.3.2.2.1 Activos corrientes y no corrientes

14. La empresa clasificará un activo, como corriente cuando a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación (este último es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. (...)”
(Subrayado fuera del texto)

3. Rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez provenientes de los aportes entregados por la Armada Nacional:

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como “el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración” y la cuenta 4802 – FINANCIEROS como “el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera”.

4. Documentos soportes:

El Procedimiento para la evaluación del control interno incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, señala:

“3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de

verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1. El efectivo o equivalentes al efectivo corresponden a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata, ya sea por causas de tipo legal o económico que impiden que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible. Es decir que se está frente a un criterio de uso en el tiempo.

Ahora bien, la destinación específica no es en si misma un factor de limitación en el tiempo, pues aquellos recursos que puedan utilizarse para el propósito que se requiere cumplir, serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que si la connotaciones de la destinación específica implican que solamente pueden aplicarse en el futuro por una condición legal o económica, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo anterior, COTECMAR debe evaluar si los fondos procedentes de los conceptos señalados en la consulta cumplen las características para ser clasificados como efectivo de uso restringido, o por el contrario hacen parte de otra categoría del efectivo y equivalentes al efectivo.

2. La entidad clasificará como activo corriente, entre otros, el efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido cuando, a pesar de tener limitaciones en cuanto a su disponibilidad inmediata, se pueda intercambiar o utilizar desde el momento en que cese la limitación siempre que esto ocurra dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; de lo contrario, será clasificado como activo no corriente.

3. Es preciso advertir que la contabilidad no puede solucionar vacíos presentes en los acuerdos contractuales celebrados entre ambas entidades, por cuanto no es claro si la Armada Nacional posee participación en los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez de los aportes entregados para el desarrollo del convenio, toda vez que ello es inherente a la voluntad de las partes que suscriben el respectivo convenio. Por lo tanto, serán las entidades quien establezca claramente la destinación de los rendimientos financieros generados por los recursos transferidos por la Armada Nacional a COTECMAR y aplicar alguno de los siguientes procedimientos contables, según corresponda:

a. Si los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez por los aportes entregados para el desarrollo del convenio son reintegrables a la Armada Nacional, entonces la Corporación deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si corresponde a efectivo sobre el cual no exista limitaciones para ser utilizado o intercambiado por causas legales o económicas, contra un crédito en la subcuenta 240726 – Rendimientos financieros, de la cuenta 2407 – RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

b. Si los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez por los aportes entregados para el desarrollo del convenio se destinan exclusivamente para la ejecución del proyecto como parte de los aportes efectuados por la Armada Nacional, entonces la Corporación deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si corresponde a efectivo sobre el cual no exista limitaciones para ser utilizado o intercambiado por causas legales o económicas, contra un crédito en la subcuenta 290201 – En administración, de la cuenta 2902 – RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

c. Si los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez por los aportes entregados para el desarrollo del convenio son de la Corporación

exclusivamente, entonces COTECMAR deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si corresponde a efectivo sobre el cual no exista limitaciones para ser utilizado o intercambiado por causas legales o económicas, contra un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

4. La CGN tiene como función, entre otras, diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, más no pronunciarse sobre los documentos soportes que deben utilizar las empresas para cada caso particular, toda vez que es decisión de tipo administrativo de la Corporación, aplicando los controles necesarios conforme al Procedimiento para la evaluación del Control Interno, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000030161 DEL 07-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo
	SUBTEMAS	Registro contable de los cheques girados y no cobrados.

Doctora
LAURA MONCADA
Asesor NIIF
Cali- Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500019572, del día 18 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“... asesoría frente a un caso general para varias entidades que aplican el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014, con respecto a la política de efectivo y equivalentes, en cuanto a las partidas conciliatorias de bancos específicamente para cheques girados pendientes de cobro (con no más de dos meses), política en la que se presenta los bancos según saldo en extractos y se revive la obligación, estos podrían llevarse a la cuenta 249032 "Cheques no cobrados o por reclamar" o reclasificar nuevamente en la cuenta del pasivo correspondiente? (...).”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1688

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución Nº 607 de 2016, expresa lo siguiente:

“6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre del periodo la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.”

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución Nº 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“2490- OTRAS CUENTAS POR COBRAR: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades...”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Considerando que la empresa está cancelando el saldo del pasivo correspondiente entregando el cheque al acreedor, no es procedente registrar nuevamente la obligación inicial, por lo cual, para el caso planteado, los cheques pendientes de cobro se deberán registrar en la subcuenta 249032- Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR, hasta tanto sea reclamado el efectivo.

Ahora bien, si transcurrido el tiempo el cheque ha expirado, se reclasificará el pasivo a la obligación original.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000056021 del 05-09-2017

3.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS**CONCEPTO No. 20172000004901 DEL 17-02-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Valor intrínseco para actualización de inversiones

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Valor intrínseco bajo normas anexas a la Resolución N° 414 y sus modificaciones

Doctor

CARLOS ARTURO ALOMIA DIAZ

Gerente General

Central de Abastecimientos del Valle del Cauca S.A. (CAVASA)

Candelaria -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500081562, del día 21 de diciembre de 2016, en la cual se solicita aclaración con respecto al cálculo del valor intrínseco en las empresas que aplican las normas anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Adicionalmente, el viernes 10 de febrero de 2017, mediante comunicación telefónica, la Dra. Clara Inés Gómez García, Subgerente Administrativa y Financiera de CAVASA, manifestó que algunas entidades de gobierno como el Municipio de Cali y el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural tienen inversiones en dicha sociedad, razón por la cual necesitan conocer el valor intrínseco de sus inversiones. Por medio de correo electrónico, la Dra. Clara Inés Gómez anexa cartas de las entidades en mención, en las que solicitan a CAVASA un certificado de valor intrínseco, determinado bajo el nuevo marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONSIDERACIONES

Con respecto al valor intrínseco, a la luz de la normatividad de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, se emitió el Concepto N° 20162000034811 de 2016 cuya conclusión indica:

“Los Marcos Normativos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y para Entidades de Gobierno, no incorporan como base de medición para la valoración de activos el valor intrínseco. No obstante, este criterio entendido como el valor patrimonial de la participación en instrumentos de patrimonio, es empleado únicamente para los efectos de estimación de deterioro de las inversiones representadas en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, señala:

“9. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS
Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reconocerse por su costo de adquisición, siempre que éste sea menor que el valor intrínseco. ...

Cuando el costo de adquisición de las acciones, cuotas o partes de interés social sea superior al valor intrínseco, la inversión se debe registrar por el valor intrínseco y la diferencia con respecto al costo de adquisición como crédito mercantil.

12. DETERMINACIÓN DE LAS VARIACIONES PATRIMONIALES

(...) Para la determinación de las variaciones patrimoniales de inversiones en empresas que no se encuentren en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública debe efectuarse previamente la homologación técnica respectiva.

(...) 17. AJUSTE AL VALOR INTRÍNSECO

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas son objeto de ajuste al valor intrínseco cuando se disponga de este valor, con el fin de reconocer la diferencia entre el precio de adquisición y el valor intrínseco de las acciones, cuotas o partes de interés social, en el momento de la compra. ...

El ajuste al valor intrínseco se modifica por nuevas adquisiciones. Si la nueva comparación da como resultado que el valor intrínseco es superior al valor de la inversión, y previamente se tenía registrada una valorización, ésta se incrementa. Si por el contrario, el valor de la inversión es superior al valor intrínseco, la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. ...

(...) 20. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

La actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas surge de la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor intrínseco, cuando las inversiones se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y contra la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad.

Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones.

(...) Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, cuando se coticen en bolsa, deben actualizarse mensualmente. En caso contrario, deben actualizarse cuando se disponga de la información sobre el valor intrínseco, que como mínimo debe ser una vez al año.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

El marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, no contempla el valor intrínseco como método de valoración, excepto para los efectos de estimación de deterioro de las inversiones representadas en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

Por otro lado, teniendo en cuenta que algunas entidades de gobierno que aplican el Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, tienen inversiones en CAVASA, las cuales deben ser ajustadas o actualizadas utilizando el valor intrínseco de la inversión, y que esta sociedad aplica el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, tanto las entidades de gobierno como CAVASA

deberán adoptar las estrategias necesarias para disponer del valor intrínseco de las inversiones, determinado con base en los criterios contables aplicados por el inversor, por lo cual deberán efectuar las homologaciones técnicas correspondientes a las normas de contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

CONCEPTO No. 20172000056281 DEL 06-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Distribución en especie de excedentes provenientes de una cooperativa

Doctora
KETY HERRERA MESTRA
Contadora
E.S.E. Vida Sinú
Montería

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500014872, del 17 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que la E.S.E. Vida Sinú, al realizar aportes en la cooperativa Coodescor, recibe como distribución de los excedentes que ésta genera, el pago a los proveedores cuando la empresa requiera la adquisición de bienes, o el pago de viáticos, gastos de viaje o el costo de capacitaciones cuando el personal de Vida Sinú también lo solicite, en lugar de recibir dicha distribución en efectivo directamente.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre cuál debe ser el tratamiento contable que se debe dar a dicha forma de distribución por parte de la Cooperativa.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece que:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. La utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.

4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

(...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo, tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad, planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

(...)

6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un

valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.

En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. Sin embargo, dependiendo de lo establecido en Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos y con el fin de lograr una representación fiel, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento.

(...)

Valor Razonable: según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de la medición, por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado.

Se considera que existe una transacción ordenada cuando a) la transacción ha estado expuesta al mercado en un periodo anterior a la fecha de la medición, de tal forma que se tienen en cuenta las actividades de comercialización que son usuales para transacciones que involucran estos activos o pasivos y b) no es una transacción forzada.

Los participantes del mercado son los compradores y vendedores del mercado principal del activo o pasivo que tienen las siguientes características: a) actúan de manera independiente; b) están debidamente informados, tienen una comprensión razonable del activo o pasivo y utilizan toda la información disponible en la transacción, incluyendo información que puede obtenerse a través de esfuerzos con la diligencia debida; c) son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo; y d) tienen la voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir, están motivados pero no obligados de ninguna forma a hacerlo.

Para la medición del valor razonable, la empresa tendrá en cuenta las características del activo o del pasivo que son tenidas en cuenta por los participantes del mercado a la hora de fijar su precio, como la condición y localización del activo y restricciones, si las hay, sobre la venta o uso del activo. En consecuencia, si la ubicación es una característica del activo, el valor razonable se ajustará por los costos de transporte en los que se incurriría para llevar el activo hasta el mercado principal. En todo caso, los costos de transacción no se tendrán en cuenta para la determinación del valor razonable.

Las mediciones de valor razonable podrán realizarse para un activo o pasivo considerado de forma independiente; o para un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos.

La medición del valor razonable supone que la transacción hipotética para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo en el mercado principal del activo. Se entiende como mercado principal, aquel con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o el pasivo. Salvo evidencia en contrario, se presume que el mercado principal es aquel en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo.

Cuando alguna norma establezca el valor razonable como base de medición, este corresponderá a los valores de mercado en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la empresa pueda acceder en la fecha de la medición, ajustados con los costos de transporte cuando a ello haya lugar. Si dicho valor no puede estimarse, la norma respectiva establecerá el criterio de medición a seguir” (subrayado fuera del texto).

De acuerdo al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el Capítulo I - Activos, menciona que:

“1. Inversiones de administración de liquidez:

1.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la empresa emisora.

1.2. Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo.

La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que tienen valor razonable y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.

Los instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto se clasificarán en la categoría de valor razonable, en tanto sea factible esta medición conforme a lo definido en el Marco Conceptual; de lo contrario, se clasificarán en la categoría de costo.

(...)

1.4 Medición posterior

1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

Las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

(...)

Los intereses de los títulos de deuda y los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como una cuenta por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo, con base en los criterios de la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas aquellas que permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

Un inversor ejerce control sobre otra entidad si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la entidad receptora de la inversión, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad receptora de la inversión y c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad receptora de la inversión para influir en el valor de los rendimientos del inversor.

(...)

5.3 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en controladas se medirán por el método de participación patrimonial en los estados financieros individuales de la controladora.

Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

(...)

Las inversiones en controladas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en la entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa, y no es una controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.

Se entiende por influencia significativa la capacidad de la empresa inversora para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto.

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior. Por su parte, se presumirá que la empresa no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

(...)

6.3 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en asociadas se medirán por el método de participación patrimonial.

El método de participación patrimonial implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la asociada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

(...)

Las inversiones en asociadas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

7. ACUERDOS CONJUNTOS

(...)

7.2 Negocios conjuntos

7.2.1 Reconocimiento

Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto tienen derecho a los activos netos del negocio. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio y lleva su propia contabilidad. Cada entidad participante tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

(...)

7.2.3 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los negocios conjuntos se medirán aplicando el método de participación patrimonial.

El método de participación patrimonial implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio del negocio conjunto, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

(...)

Las inversiones en negocios conjuntos no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, en el Capítulo II – Pasivos, del Marco Normativo citado previamente, se menciona que:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Dentro del mismo Marco Normativo, se plantea en el numeral 1 del Capítulo IV – Ingresos, relativo a ingresos de actividades ordinarias, que:

“(…)

1.1.3 Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la empresa por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

Los ingresos por intereses corresponden a la remuneración que terceros pagan por el uso de efectivo y de equivalentes al efectivo de la empresa. Su reconocimiento se realizará utilizando la tasa de interés efectiva.

Los ingresos por regalías o derechos de explotación concedidos son aquellos que percibe la empresa por el derecho otorgado a terceros para la explotación de activos, tales como: patentes, marcas o know-how, derechos de autor o aplicaciones informáticas. Su reconocimiento se realizará cuando se origine el derecho de cobro según lo estipulado contractualmente.

Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la empresa por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de Arrendamientos.

Los ingresos por dividendos o participaciones se reconocerán cuando surja el derecho, de acuerdo con la distribución aprobada por el órgano competente de la empresa que realiza la distribución” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas aplicable a empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, realiza las siguientes descripciones de cuentas:

“Cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la empresa por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de los derechos.
- 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja

(...)

Cuenta 1227 - INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

(...)

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor proporcional de las pérdidas que le correspondan del ejercicio de la entidad receptora de la inversión.
- 2- El valor proporcional que le corresponda de la disminución patrimonial de la entidad receptora de la inversión que no se origine en las pérdidas del periodo, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.
- 3- El valor de los dividendos o participaciones recibidos en efectivo.

- 4- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en asociadas o negocios conjuntos.
- 5- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones en entidades en liquidación.
- 6- El valor de la inversión que se da de baja.

Cuenta 1230 - INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor proporcional de las pérdidas que le correspondan del ejercicio de la entidad receptora de la inversión.
- 2- El valor proporcional que le corresponda de la disminución patrimonial de la entidad receptora de la inversión que no se origine en las pérdidas del periodo, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.
- 3- El valor de los dividendos o participaciones recibidos en efectivo.
- 4- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas o negocios conjuntos.
- 5- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones en entidades en liquidación.
- 6- El valor de la inversión que se da de baja.

Cuenta 1233 - INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor proporcional de las pérdidas que le correspondan del ejercicio de la entidad receptora de la inversión.
- 2- El valor proporcional que le corresponda de la disminución patrimonial de la entidad receptora de la inversión que no se origine en las pérdidas del periodo, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.
- 3- El valor de los dividendos o participaciones recibidos en efectivo.

- 4- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en asociadas o negocios conjuntos.
- 5- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones en entidades en liquidación.
- 6- El valor de la inversión que se da de baja” (subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR, se encuentra la subcuenta 138490 – Otras cuentas por cobrar; y dentro de la cuenta 4802 – FINANCIEROS, se incluye la subcuenta 480290 – Otros ingresos.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en primer lugar que los aportes realizados, al reconocerse como una inversión, deben analizarse en el marco de los parámetros establecidos en el Capítulo I – Activos, del Marco Normativo, con el fin de establecer si se tratan de inversiones de administración de liquidez, inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, esto para determinar cuál debe ser el tratamiento de los excedentes distribuidos por la cooperativa. De acuerdo a lo anterior, se tienen los siguientes escenarios:

Inversiones de administración de liquidez.

Si se establece que la inversión corresponde a recursos financieros colocados en instrumentos de patrimonio de la Cooperativa, con el propósito de obtener los flujos contractuales del título durante su vigencia, y dada su característica de no contar con un valor de mercado que proceda de un activo de características idénticas, se definirá entonces que los aportes son inversiones de administración de liquidez al costo.

Al considerar dicha clasificación, cualquier participación derivada de dicho activo debe reconocerse como un débito a la subcuenta 138490 – Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 480290 - Intereses, dividendos y participaciones de inversiones de administración de liquidez al costo de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

Ahora bien, dada la forma de distribución de los excedentes por parte de la Cooperativa, se debe considerar que cuando la empresa decida realizar la compra de activas, o incurra en determinados costos generados en programas de capacitación, tal como se expone en los antecedentes, no reconocerá una cuenta por pagar a causa de dichas transacciones, toda vez que no son obligaciones adquiridas de las que se espere una salida futura de efectivo o equivalentes al efectivo por parte de la empresa. En su lugar, considerando que la obligación es asumida por la Cooperativa, es ésta la que deberá reconocer la cuenta por

pagar correspondiente. En su lugar, la E.S.E. Vida Sinú, una vez se cumplan los criterios de reconocimiento del activo adquirido o al gasto incurrido, debitará la cuenta correspondiente y acreditará la subcuenta 138490 – Otras cuentas por cobrar de la 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos

Si de acuerdo al análisis efectuado, dadas las características de la inversión, se configura la existencia de control, influencia significativa o control conjunto, el tratamiento de la distribución de los excedentes se realizará considerando que la inversión se clasificará entonces como una inversión en controlada, en una asociada o en un negocio conjunto. De esta manera, al tener en cuenta que la medición posterior de este tipo de inversiones se realiza con base en la aplicación del método de participación, cuando la E.S.E. Vida Sinú realice la compra de activos, o incurra en ciertos costos generados en programas de capacitación, una vez se cumplan los criterios de reconocimiento del activo adquirido o al gasto incurrido, debitará la cuenta correspondiente y acreditará la subcuenta que corresponda en las cuentas 1227 - INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, 1230 - INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 1233 - INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

3.3 PRESTAMOS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000031081 DEL 16-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro
	TEMAS	Préstamos por cobrar Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los préstamos por pagar, con tasa de interés inferior a la tasa de mercado. Tratamiento contable de los recursos recibidos por donación de un municipio.

Doctora

LILIANA GAMBOA DELGADO

Profesional Universitario de Contabilidad

E.S.E. Pasto Salud
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500023742, del día 12 de mayo de 2017, en la cual solicita conocer el manejo contable de los siguientes hechos:

1. Pasivos por préstamos bancarios, pactados a una tasa de interés menor a la tasa de mercado.
2. Recursos donados por el Municipio de Pasto para la construcción de un centro de salud, la obra no se ha iniciado. Los recursos se encuentran registrados contablemente como un pasivo por subvenciones.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con respecto a la primera inquietud el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro, anexo a la Resolución N° 607 de 2016, establece lo siguiente:

“4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

(...) 4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor recibido y el valor presente se reconocerá como ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Subvenciones.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar e incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habría incurrido si a la empresa no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Con relación a la segunda inquietud el mismo Marco Normativo expresa:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...) 2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Con base en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 607 de 2016, los préstamos por pagar obtenidos por la empresa, cuya tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se deberán medir inicialmente por el valor presente de los flujos de efectivo futuros descontados, utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares; la empresa deberá comparar dicho valor con el valor recibido por el préstamo y la diferencia entre estos, se reconocerá como un ingreso

por subvención.

Posteriormente, la empresa deberá medir los préstamos por pagar a costo amortizado.

2. Con respecto a los recursos que fueron recibidos por concepto de donación, la empresa deberá reconocerlos considerando lo siguiente:

- Si es una subvención condicionada, es decir, la empresa debe cumplir con algún requerimiento o de lo contrario realizar la devolución de los recursos al municipio, entonces deberá reconocer un pasivo por subvención hasta tanto dé cumplimiento a la condición; posteriormente, cuando la empresa cumpla con dicha condición, dará de baja el pasivo y reconocerá un ingreso por subvención.

- Si es una subvención no condicionada, la empresa podrá reconocer un ingreso en el momento en que reciba el recurso, afectando el activo correspondiente de acuerdo con su naturaleza.

3.4 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000000351 DEL 05-01-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros pasivos Hacienda pública Patrimonio institucional Provisiones, depreciaciones y amortizaciones Cuentas de orden deudoras Cuentas de orden acreedoras Costos de producción
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
		Cuentas por cobrar

TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos-Activos entregados en concesión Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto por deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Gastos por transferencias y subvenciones
SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Otros Activos – propiedades de inversión Otros Activos – activos intangibles Otros Activos – activos bilógicos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones Gastos - transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

Doctora
PAOLA MONTEALEGRE POSADA
Profesional Universitario Dirección Financiera de Contabilidad
Secretaria de Hacienda Departamental del Tolima
Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550002229-2, del 15 de marzo de 2016, en la cual consulta:

1. ¿Qué diferencia existe entre Bienes o Recursos Entregados en Administración y Bienes o Recursos Entregados en Comodato?

2. ¿Cuál es el tratamiento que se le da a la Depreciación de los Bienes o Recursos Entregados en Administración y Bienes o Recursos Entregados en Comodato, tanto en su entrega como en su recibo?

CONSIDERACIONES

6. DIFERENCIA ENTRE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO:

- El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución N° 354 de 2007, define las siguientes cuentas, así:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. ...

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

- El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual referido, señala:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. (...)” (Subrayado fuera de texto)

2. DEPRECIACIÓN DE LOS BIENES RELACIONADOS CON RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO

La Constitución Política de Colombia ordena:

“**ARTÍCULO 355.** Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado.”

El Gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de Desarrollo. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.” (Subrayados fuera de texto)

La Ley N° 9 de 1989, decreta:

“ARTICULO 38. Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables. ...” (Subrayados fuera de texto).

El Código Civil Colombiano, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo restituir la misma especie después de terminar el uso.

ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aún cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTICULO 2203. RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública, establece:

Régimen De Contabilidad Pública Precedente- Resolución 354 De 2007.

- El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala:

“16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Para el caso de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Los anteriores registros se efectúan siempre que los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, la depreciación y amortización se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS

DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

En el caso de las empresas públicas, la depreciación y amortización de los activos relacionados directamente con las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR). Por su parte, la depreciación de las propiedades de inversión, así como de los activos de las entidades contables públicas dedicadas a las actividades de la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera o aseguradora, la explotación de los juegos de suerte y azar y, las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de las empresas públicas, se registra debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). (...)

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

26. RESTITUCIÓN DE LOS BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

La restitución de los bienes de uso permanente sin contraprestación de una entidad del gobierno general a otra entidad del gobierno general, se reconoce debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, o la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien restituido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, las subcuentas 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB)

o las subcuentas 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB). La diferencia se registra acreditando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad que recibe los bienes los incorpora por el valor en libros de la entidad que los restituye, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Adicionalmente, disminuye el valor registrado en las cuentas de orden, para lo cual acredita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). La depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime.

Cuando la restitución de los bienes se realice entre entidades del gobierno general y empresas, o entre empresas, la entidad del gobierno (Sic) o empresa que devuelve los bienes debita la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y acredita la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, la entidad del gobierno general o la empresa pública que recibe los bienes reclasifica el valor neto de la subcuenta que corresponda, de las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, a la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado y se acredita la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta 311576-Otros activos ó la subcuenta 324077-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique el bien entregado, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.” (Subrayados y negrilla con subrayado fuera de texto)

Marco Normativo Anexo Resolución 533 de 2015-Entidades de Gobierno:

- El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. ... (...) pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (Subrayados y subrayado con negrilla fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015, prescriben: (...)

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las

subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación=(...)

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (Subrayado fuera de texto) (...)

2.2 Medición

(...) . Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.(...)

5- Medición posterior (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe:

“1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

19-OTROS ACTIVOS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos. También incluye los recursos

controlados por la entidad que no han sido incluidos en otro grupo y de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

1951- PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor de los terrenos y edificios que se tienen para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

1952- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los edificios clasificados como propiedades de inversión por el consumo del beneficio del potencial de servicio, o los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1970-ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor de los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables.

1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR)

Representa el valor acumulado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que incorpora el activo, las cuales se estiman teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestión a la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos

productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su costo.

1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha pérdida sistemática se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1986- ACTIVOS DIFERIDOS:

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS:

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

53 DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos estimados para reflejar el valor del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o deterioro, así como los montos para cubrir posibles pérdidas que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5362-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad de inversión por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5363 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha disminución se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor calculado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que incorpora el activo, el cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias.

5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos” (Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014-EMPRESAS NO COTIZANTES:

- El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...) . Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...). Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.(...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. (...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo. (...)

6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)" (Subrayado fuera de texto)

- Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo a la Resolución 414 de 2014, prescriben:

"1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. ... (...)

2.1 Reconocimiento

(...) Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención. (...)

10.2 Medición inicial (...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. ...

10.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá en el resultado del mismo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores. (...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES (...)

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. (...)

12.2 Medición inicial (...)

Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe:

1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos en efectivo a favor de la empresa que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias

1952-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los edificios clasificados como propiedades de inversión por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas

1970 ACTIVOS INTANGIBLES:

Representa el valor de los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Así mismo, representa el valor de la plusvalía generada en las combinaciones de negocios en las cuales la entidad adquirida es absorbida por la adquirente.

1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR)

Representa el valor acumulado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, las cuales se estiman teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la empresa para la transformación y recolección de activos biológicos a fin de venderlos o convertirlos en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales, los cuales se miden por su costo.

1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha pérdida sistemática se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1984-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado por la pérdida de los beneficios económicos futuros de los activos biológicos medidos al costo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la amortización

1986- ACTIVOS DIFERIDOS

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.

2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS:

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

4430-SUBVENCIONES:

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.

53 DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos estimados para reflejar el valor del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o deterioro, así como los montos para cubrir posibles pérdidas que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5362- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática para reconocer la disminución gradual de la capacidad operativa de la propiedad de inversión por el consumo de los

beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5363- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha disminución se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas

5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor de la disminución gradual de la capacidad operativa de los activos intangibles por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo. Dicha capacidad se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas

5424-SUBVENCIONES:

Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. ” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, en cumplimiento del artículo 355 de la Constitución Política Nacional, y 38 de la Ley 9ª de 1989, y del Régimen de Contabilidad Pública me permito absolver su consulta en los siguientes términos:

1. DIFERENCIA ENTRE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO

La administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular.

Por lo tanto, los recursos entregados en administración representan un derecho a favor de la entidad contable pública que los entrega, incluyendo los rendimientos financieros que

eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Estos recursos, constituyen un pasivo para la entidad que los recibe en calidad de administradora como recursos recibidos en administración, cuya obligación se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los sobrantes.

Por su parte el comodato es un préstamo de uso de un bien mueble o inmueble a título gratuito, el cual deberá restituirse al final de su uso. Bajo esta modalidad, el propietario cede el usufructo y conserva para sí la titularidad sobre el bien.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y DE BIENES ENTREGADOS EN COMODATO, Y SU DEPRECIACIÓN TANTO EN SU ENTREGA COMO EN SU RECIBO

2.1. Tratamiento Contable de recursos entregados en administración y su depreciación, Resoluciones N° 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

El derecho para el titular de los recursos entregados en administración, se reconoce en la subcuenta respectiva de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, y de la subcuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN en aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, en tanto que la obligación que asume el administrador se registra en la cuenta que corresponda, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007 y en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015.

Ahora bien, por lo menos mensualmente se deben realizar legalizaciones por la ejecución de los recursos, con éstas el administrador disminuye el pasivo mediante un débito en la cuenta 2453 o 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; el dueño de los recursos debe incorporar los activos generados o adquiridos por el administrador en cumplimiento de la misión encomendada; por consiguiente, si hay lugar a ello, debe registrar un débito en la respectiva subcuenta y grupo, de la clase 1. ACTIVOS y disminuir el derecho con un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1424 o 1909 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, atendiendo para ello los diferentes catálogos correspondientes a los marcos normativos expedidos, según lo señalado en el párrafo anterior.

De otra parte en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, el propietario debe determinar la vida útil y reconocer la depreciación sobre el 100% del activo, con un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). En aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, debe determinar su vida útil, y establecer su depreciación teniendo en cuenta el valor residual, es decir sobre el 100% del activo menos el valor residual, reconociéndola mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES, o de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

2.2. Tratamiento Contable de bienes entregados en comodato y su depreciación, resoluciones 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

2.2.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

Los comodatos celebrados entre entidades de Gobierno y entre entidades de Gobierno y empresas deben ser reconocidos según lo estipulado en los numerales 25 y 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. En términos generales, la depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime, y debe ser reconocida por quien según la normatividad, le corresponda incorporar el bien, de conformidad con el numeral 16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN, así:

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables de entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, se registran debitando las subcuentas o 312804, 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) 327003-Depreciación de propiedades, planta y piedades, planta y equipo, o equipo y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables de entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, se registran debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la

subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables de entidades de gobierno general y de empresas públicas, se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- La depreciación de las propiedades de inversión, así como de los activos de las entidades contables públicas dedicadas a las actividades de la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera o aseguradora, la explotación de los juegos de suerte y azar y, las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de las empresas públicas, se registra debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

i. Marco Normativos anexos a las Resoluciones 414 De 2014-Empresas no Cotizantes y 533 de 2015-Entidades De Gobierno:

El tratamiento contable de los contratos de comodato, no está desarrollado expresamente dentro de la Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas. Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales anexos a estas resoluciones, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a los intervinientes en los contratos de comodato (Comodante y comodatario) a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes entregados en comodato bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente, atendiendo los lineamientos que se señalan a continuación.

Para el efecto, una empresa en calidad de comodante o comodataria controlará los bienes, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, usarlos la mayor parte de su vida económica, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados a dichos bienes.

En contraste, una entidad de gobierno en calidad de comodante o comodatario ostentará el control de los bienes al considerar la capacidad para usarlos o definir su uso para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados de éstos bienes.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

2.2.2.1. Transferencia sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% o de la porción de un activo entregado al comodatario.

2.2.2.1.1. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

El comodante, debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte el comodatario, debe incorporar mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta el 100% o la porción del activo recibido, de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso, y un crédito en la subcuenta 442807–Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.2. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido un débito en la subcuenta 198604–Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS. Cuando se vayan cumpliendo las

condiciones, disminuirá el saldo de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El comodatario debe incorporar el activo recibido y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002–Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990–OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, la Entidad irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.3. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales. El comodante debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, la diferencia se registra mediante un débito la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

El comodatario, debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

2.2.2.1.4. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, mediante un débito en la subcuenta 198605–Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986- ACTIVOS DIFERIDOS. A medida que se cumplan las condiciones se debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424–SUBVENCIONES y se acreditará la subcuenta

198605–Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS

El comodatario debe incorporar el activo y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo recibido y un crédito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990–OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Una vez se cumplan las condiciones, se reconoce el ingreso en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno ó 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

2.2.2.2. Transferencia no sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del activo al comodatario.

2.2.2.2. Si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo.

El comodante en aplicación de las Resolución N° 414 de 2014 Y 533 DE 2015, debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, y reconocer simultáneamente un ingreso por arrendamiento y un gasto por transferencias o por subvenciones. Este hecho se debe reconocer con un débito en la subcuenta 138439-arrendamiento operativo, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS.

Alternamente debe disminuir el derecho y reconocer un gasto, en aplicación de la Resolución 414 de 2014 mediante un débito en las subcuentas 542405- Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, 542490-Otras subvenciones, de la cuenta 5424 SUBVENCIONES, o 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y en aplicación de Resolución 533 de 2015 mediante un débito en la subcuenta 542307 -Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 542405- Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES, y en ambos casos la contrapartida será un crédito en la subcuenta 138439-arrendamiento operativo, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte el comodatario deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo por el plazo pactado en el acuerdo, para lo cual deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo para

tener el derecho de uso sobre el activo y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos, así:

Si el comodatario es una empresa El tratamiento contable se da mediante un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, 443006-Bienes recibidos sin contraprestación o 443090- Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Cuando el comodatario sea una entidad de gobierno, reconocerá un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 442807- Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Finalmente, los bienes en comodato los debe reconocer, medir, revelar y presentar, la entidad que cumpla los criterios para reconocerlos como activos, es decir, sean recursos controlados, de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente, aplicando la norma que corresponda al tipo de bien o bienes incluidos en el acuerdo, en las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en la respectiva subcuenta, de las cuentas 1951- PROPIEDADES DE INVERSIÓN 1956-ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN, 1970 ACTIVOS INTANGIBLES, 1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, 1986- ACTIVOS DIFERIDOS

Ahora bien, la depreciación y amortización de este tipo de bienes, se determina cuando se encuentren en la ubicación y condiciones necesarias para ser usados, y se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas, su registro contable procede teniendo en cuenta el CGC anexo a la Resolución 139 de 2015, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y el CGC anexo de la Resolución 620 de 2015 aplicable a las entidades de Gobierno, mediante los siguientes registros:

Un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 5362-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN, 5363 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, 5366- AMORTIZACIÓN DE

ACTIVOS INTANGIBLES, y como contrapartida un crédito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), 1952- DEPRECIACIÓN, ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR), 1957-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESION (CR), 1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), 1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Por otra parte atendiendo el principio de esencia sobre la forma, es preciso advertir que debe evaluarse, si la realidad subyacente del contrato corresponde a una concesión, dado que la Transferencia del activo destinado a explotar servicios o actividades reservadas al concedente, el cual controla y regula el precio y los destinatarios de los servicios que se prestan. Por lo tanto se debe atender lo dispuesto en la Norma de Acuerdos de Concesión prevista en los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y 533 de 2015, y sus modificaciones, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000022651 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir para el registro de cuentas por cobrar que a 31 de diciembre de 2016 son irrecuperables.

Doctora

AMANDA AGUILAR BALANTA

Contadora

E.S.P. Acueducto y Alcantarillado de Padilla - Cauca

Padilla - Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500006802, del día 14 de febrero de 2017, en la cual se señala:

A 31 de diciembre de 2016 la Empresa posee cartera irrecuperable que asciende a dos mil millones de pesos, se adelantaron acciones de cobro, sin embargo, no fue posible su recaudo.

Consulta: ¿Qué procedimiento contable se debe llevar a cabo para expresar información contable razonable?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, en los siguientes numerales, señala:

“2.4. Medición posterior

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, con un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes a la misma. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o

pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (...)"

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe la siguiente cuenta y su dinámica, así:

"1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.
- 2- El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

1388-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO AMORTIZADO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.

2- El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar clasificada al costo amortizado.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Bajo el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público el incumplimiento de los pagos es una evidencia objetiva de deterioro, por lo anterior, la Empresa debe estimar el monto que a futuro espere recuperar y descontarla, en el caso de las cuentas por cobrar clasificadas a costo amortizado con la tasa de interés efectiva original, es decir la del momento del reconocimiento inicial, o en el caso de cuentas por cobrar clasificadas al costo, la tasa de interés será la aplicada a instrumentos similares, es decir, la de una cuenta por cobrar que contenga similares condiciones y/o características.

Posteriormente, el valor resultante deberá ser comparado con el valor en libros de la cuenta por cobrar, si el primero es inferior al segundo, la diferencia se contabilizará como una pérdida por deterioro en una cuenta diferente dentro del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, con naturaleza contraria y afectando directamente el resultado del periodo.

Ahora bien, si una vez agotado todos los medios de recaudo y/o recuperación de dichas cuentas por cobrar, la Empresa no espera a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, la deberá dar de baja del Estado de Situación Financiera y trasladarla al resultado del periodo.

Para concluir, la Empresa debe registrar la estimación de deterioro de acuerdo a una de las siguientes opciones:

- Cuentas por cobrar clasificadas en la categoría del costo: en la cuenta contable 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) con contrapartida en la cuenta del gasto 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

- Cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado: en la cuenta contable 1388-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO

AMORTIZADO (CR) con contrapartida en la cuenta contable 5348-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO AMORTIZADO.

CONCEPTO No. 20172000036121 DEL 06-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Gastos por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones
	SUBTEMAS	Tasa aplicable para la determinación del deterioro en las cuentas por cobrar

Doctor
JAIME PARRA SEGURA
Presidente ejecutivo
Infotíc S. A.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500018782, del 07 de abril de 2017, mediante la cual plantea que en la ejecución de un contrato interadministrativo con el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena y el Departamento Administrativo de Tránsito y Transporte (DATT), previa aprobación de dichas entidades, generaron derechos de cobro, sobre los cuales se realizó la solicitud de pago correspondiente.

Luego de realizarse las actividades de cobro pertinentes, sin obtener resultado alguno, como consecuencia de una demanda impetrada por un ciudadano a través de una acción popular, se dio suspensión del contrato en mención, con lo cual se tuvo que suspender también las acciones de cobro. Sin embargo, dado que el proceso judicial no ha concluido, es viable iniciar un proceso ejecutivo de mayor cuantía, dadas las obligaciones pendientes del contrato por parte del Distrito y el DATT, existiendo una alta probabilidad de que se pueda lograr el recaudo por vía judicial, considerando además que sentencia desfavorable de la acción popular se apeló, y cuenta también con una alta probabilidad de éxito.

Con base en lo anterior, INFOTIC S.A. reconoció una pérdida por deterioro sobre las cuentas por cobrar con vencimiento mayor a 360 días, teniendo en cuenta la aplicación del 20.73% como tasa de deterioro definida en las políticas contables. Al respecto, el apartado correspondiente de la política determina que:

“(…)

4.7.12 Deterioro: Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo. En ningún caso, la reversión de las pérdidas por deterioro, podrán superar el valor reconocido como deterioro acumulado. INFOTIC S.A., establece como política, que el plazo máximo de recaudo de sus cuentas por cobrar es 180 días a excepción de aquellos plazos que se estipulen contractualmente. Se calculará deterioro a la cartera igual o mayor o 360 días, con una tasa igual al DTF a la fecha del cumplimiento del límite”.

Al respecto, se solicita conceptuar si el porcentaje aplicado de deterioro de esta cartera, es válido y cumple con todos los requisitos técnico contables para el cierre del año 2016, teniendo en cuenta toda la evidencia objetiva argumentada anteriormente con la cual se demuestra la alta probabilidad de la recuperación de esta cartera por medio del mérito ejecutivo.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 4 del Marco Conceptual para la preparación de presentación de información financiera, relativo a las características de la información financiera, establece que:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran

características fundamentales. La utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.

(...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 6 del citado Marco Conceptual señala que:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, plantea en el numeral 2 del Capítulo I, relativo a Cuentas por cobrar, que:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Ahora bien, dentro del Capítulo VI - NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, se establece en el numeral 5, relativo a políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, que:

“5.1. Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

(...)” (subrayado fuera del texto).

De otro lado, la Resolución 357 de 2008, expedida por la CGN, y “por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”, establece en su numeral 3, relativo a Procedimientos de control interno contable, que:

“(...)”

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en relación con la inquietud planteada, y en atención a lo dispuesto en el Marco normativo aplicable Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se configura la existencia de evidencia objetiva de deterioro, toda vez que hubo un incumplimiento en los pagos por parte del deudor. Como consecuencia de lo anterior, el deterioro corresponde al exceso del valor en libros de una cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma. Tratándose de una cuenta por cobrar medida al costo, la entidad deberá tomar una tasa de interés de mercado para instrumentos similares para medir dicho valor presente, es decir, aquella tasa que le hubieran cobrado al Distrito y al DATT en el mercado para concederle los recursos adeudados, que para el caso en mención, corresponde a la DTF.

Como consecuencia de ello, se observa que si bien es procedente la utilización de la tasa determinada en la política, esta no debe aplicarse directamente al monto de la cuenta por cobrar sobre el cual existe evidencia objetiva de deterioro, tal como lo enuncia la política definida por la Empresa, ya que en su lugar, dicha tasa debe emplearse para calcular el valor presente de lo que se espera recaudar en un futuro con base en una evaluación técnica. De conformidad con lo contemplado para el deterioro en la norma de Cuentas por cobrar, no es procedente predeterminedar un deterioro de la totalidad del monto de los derechos; en caso que estos expiren, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes, deberá procederse a su baja.

Por otra parte, es necesario que se revise la simetría entre el plazo a partir del cual se considera que existe evidencia de incumplimiento de los pagos y el plazo máximo de recaudo.

Con base en lo anterior, y aunque si bien la Empresa cuenta con la autonomía para definir las políticas contables relacionadas con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de ciertos hechos económicos, es importante que dichas políticas, además de encontrarse debidamente documentadas, se diseñen y apliquen en función del cumplimiento de los parámetros establecidos, en orden jerárquico, en el Marco Conceptual; Marco Normativo; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública aplicables a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO No. 20172000042391 DEL 18-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Cuenta contable para registrar el recaudo efectuado por terceros

Doctora
MASLEYBI AGUILAR
Jefe de Contabilidad
E.S.P. Empresa Distribuidora del Pacífico S.A
Quibdó - Choco

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500027262, el día 08 de junio de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) La Empresa Distribuidora del Pacifico-DISPAC SA ESP con NIT 818.001.629-4, firmó un contrato con SUPERGIROS, para el recaudo de servicios públicos de los usuarios (tercerización del recaudo).

Al finalizar el día, a la empresa recaudadora le queda en caja el recaudo recibido en la jornada de la tarde, el cual es girado a DISPAC, el día había (Sic) siguiente.

(...) en que cuenta contable debemos registrar este recaudo; la entidad recaudadora nos remite al finalizar la jornada un archivo plano donde nos indican la identificación del cliente, valor cancelado y el banco donde van (Sic) consignaran los recursos: estos valores deben aplicarse a la facturación del usuario pero que aún no está en las cuentas bancarias de la empresa: es decir no esta caja ni bancos. (...).”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las cuentas siguientes:

1318 PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las rebajas y descuentos.
- 3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

El valor del recaudo total o parcial de los derechos.

El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

Dentro de las subcuentas que conforman la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, se encuentra la subcuenta 13810-Derechos cobrados por terceros.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, la Entidad debe reconocer el hecho económico relacionado con el cambio de deudor, toda vez que efectuado el recaudo por el tercero, es este quien le debe a la Empresa y de quien se espera un flujo futuro de efectivo, en lugar de los usuarios de sus servicios.

Como consecuencia de ello, con el reporte del recaudo ejecutado por el tercero, se debita la subcuenta 138410- Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta donde previamente se debió registrar el derecho de cobro a los usuarios respectivos.

Efectuada la consignación por parte del tercero (SUPERGIROS), se debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 138410- Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20172000043061 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la cuenta de deudores para la vigencia de 2017, en deudores a largo plazo o en activos no corrientes, al igual que el deterioro de la deuda.

Doctora

MARTHA LUCIA PARRA GARCIA

Gerente Financiera

Sociedad de Activos Especiales S.A.S.

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003174-2, del día 12 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto sobre cuentas por cobrar que se generaron en la empresa en los años 2011, 2012 y 2013, y frente a las cuales la entidad identificó la totalidad de estas cuentas con indicios de deterioro, por incertidumbre para su recuperación, y en virtud del manual de las políticas contables establecidas bajo el nuevo marco normativo, quedó reconocida la totalidad de la deuda como deterioro en cuentas por cobrar, y en particular sobre;

“¿Los reconocimientos de la cuenta de deudores de la entidad se pueden registrar para la vigencia de 2017 en deudores a largo plazo o en activos no corrientes, al igual que el deterioro de la deuda, teniendo en cuenta la fecha de registro inicial antes mencionada?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público incluido en el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 establece:

“4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

(...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.” (Subrayado fuera de texto).

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, incluidas en la Resolución 414 de 2014 establecen, en el Capítulo I – ACTIVOS:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a los derechos para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

(...)

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se

transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación, el cual se tratará como una cuenta por pagar en la categoría de costo amortizado. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la empresa medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

Si la empresa no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la empresa no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la empresa ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la empresa está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta.

(...)

2.6. Revelaciones

La empresa revelará, para cada categoría de las cuentas por cobrar, información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones, que las cuentas por cobrar le impongan a la empresa.

En el caso de las cuentas por cobrar medidas al costo amortizado, se revelará la tasa de interés establecida para el cálculo del componente de financiación, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la empresa revelará el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado. Adicionalmente, se revelará a) un

análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora, pero no deterioradas, al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar que se hayan determinado individualmente como deterioradas al final del periodo, incluyendo los factores que la empresa haya considerado para determinar su deterioro. (...)” (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, las normas en el Capítulo VI – NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.2.2 Distinción de partidas corrientes y no corrientes

La empresa presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

1.3.2.2.1 Activos corrientes y no corrientes

La empresa clasificará un activo, como corriente cuando a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación (este último es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

La empresa clasificará todos los demás activos como no corrientes.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, de conformidad con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la resolución 414 de 2014, respecto de la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, señala:

“1385. Cuentas por cobrar de difícil recaudo.

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la empresa pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal.

(...)

1386 – Deterioro acumulado de cuentas por cobrar (CR).

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias en que no se haya incurrido)

(...)

1387 – Cuentas por cobrar a costo amortizado.

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

(...)

1388 – Deterioro acumulado de cuentas por cobrar a costo amortizado (CR).

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido). (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, de acuerdo a lo establecido por la Norma de Cuentas por Cobrar en la medición posterior, cuando exista evidencia objetiva de deterioro por incumplimiento en los pagos o por el desmejoramiento de las condiciones crediticias de las cuentas por cobrar que tenga una Empresa, ésta debe establecer el valor presente de los flujos que espera recibir usando como factor de descuento para las que son clasificadas al costo, una tasa de interés de mercado, y, para las clasificadas al costo amortizado, una tasa de interés efectiva original, y realizar la comparación del valor obtenido con el valor en libros registrado para establecer si reconoce algún valor por deterioro o no. Así mismo es pertinente aclarar que la clasificación entre corto y largo plazo o de corriente y no corriente, a nivel de las cuentas por cobrar no es un asunto de registro, sino de presentación en los Estados Financieros.

La clasificación de las cuentas por cobrar depende del criterio temporal que establezca cada Empresa como plazos normales de crédito que otorga a sus clientes, estos plazos deberán estar explícitamente incluidos en las políticas contables, teniendo en cuenta el sector en el cual opera y las condiciones generales de la Empresa.

Por ello, el Catálogo General de Cuentas incluye las cuentas específicas en las cuales se debe realizar el reconocimiento de los valores correspondientes a deterioro, la cuenta 1386 – Deterioro acumulado de cuentas por cobrar (CR) y la cuenta 1388 – Deterioro acumulado de cuentas por cobrar a costo amortizado (CR), dependiendo si las cuentas por cobrar se encuentran clasificadas a costo o costo amortizado, respectivamente.

De conformidad con la Norma Presentación de Estados Financieros la Empresa deberá evaluar la fecha probable de recuperación, y como consecuencia de ello, presentará como corriente los activos que espere realizar dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, y en caso contrario dichos activos serán presentados como no corrientes; el deterioro se presentará en concordancia con la presentación de la cuenta principal de la cual se desprende este. En caso que no se espere recuperar el importe, deberá procederse a su baja en cuentas cancelando el valor de la cuenta por cobrar, contra el deterioro acumulado, buscando dar cumplimiento a los Principios de Contabilidad Pública y la característica fundamental de representación fiel, enmarcadas en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, que se encuentra incluido en el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000043391 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública
	TEMAS	Cuentas por pagar Ingresos
	SUBTEMAS	Retiro de la contabilidad de la cuenta por pagar al Hospital Militar Central por condonación de la obligación

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Subvenciones
	SUBTEMAS	Retiro de la contabilidad de la cuenta por cobrar al Ministerio de Defensa Nacional- Dirección General de Sanidad Militar (DGSM), por condonación de la deuda.

Brigadier General

CLARA ESPERANZA GALVIS DIAZ

Director de la Entidad Descentralizada adscrita al Ministerio de Defensa

Hospital Militar Central

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500032512 del 18 de julio de 2017 en la cual solicita concepto para el registro de la condonación de cuentas por pagar de la vigencia del 2016.

Manifiesta lo siguiente:

“(…)

4. El Hospital es parte integral del Sistema de Salud de la Fuerzas Militares, en cuyo esquema desarrolla las funciones de la IPS de nivel III y IV, para lo cual firma un convenio anual para la prestación de servicios a los usuarios del sistema de salud y a través del proceso de facturación efectúa el cobro a la Dirección General de Sanidad Militar DGSM: al cierre de la vigencia 2016 estas cuentas por cobrar suman \$128.699.451.270.oo.

La condonación de la deuda de la Dirección General de Sanidad Militar se efectuará previa autorización del Consejo Directivo de la Entidad y con el cumplimiento del marco normativo aplicable a estas transacciones y a la Entidad.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El párrafo 223 relativo a las normas técnicas de las cuentas por pagar, contenido en el Plan General del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala:

“223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.”

Así mismo, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en lo que se refiere a los ingresos, señaladas en el punto 9.1.4.1., en los párrafos 264 y 267 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, establecen:

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

Por su parte, el catálogo general de cuentas del RCP describe las siguientes cuentas así:

2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

Representa el valor de las obligaciones autorizadas por vía general, contraídas por la entidad contable pública por concepto de adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

DINAMICA:

(...)

SE DEBITA CON: 1- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos. 2- El valor de la diferencia en cambio originada en las obligaciones pactadas en moneda extranjera.

4810-EXTRAORDINARIOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública. La contrapartida

corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

De cara al Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, anexo a la Resolución 414 N° de 2014 modificada por la Resolución N° 607 de 2016, el numeral 2.2 de la Norma de Ayudas gubernamentales y subvenciones, expresa:

“(...)

2.2. Subvenciones 2.2.1. Reconocimiento 3.

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

9. Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.

Igualmente el numeral 2.5 de la Norma de cuentas por cobrar, señala lo siguiente:

2.5. Baja en cuentas 7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y modificada por la Resolución N° 466 de 2016, describe las siguientes cuentas así:

5424-SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

DINÁMICA

(...)

1- El valor de la subvención causada

Esta cuenta contiene la subcuenta 542403- Subvención por condonación de deudas

1319- PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

SE ACREDITA CON:

(...)

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones los registros contables en cada una de las entidades, son los siguientes:

- i. El Ministerio de Defensa Nacional - Dirección General de Sanidad Militar, para el retiro de la contabilidad de la cuenta por pagar al Hospital Militar Central, una vez se cuente con la respectiva autorización sobre la condonación de la deuda, debita la subcuenta y cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 481008- Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.
- ii. El Hospital Militar Central, para el retiro de la cuenta por cobrar a cargo de la DGSM del Ministerio de Defensa, soportado en la autorización de las instancias que correspondan. registrará un débito en la subcuenta 542403- Subvención por

condonación de deudas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1319- PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

CONCEPTO No. 20172000054841 DEL 25-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Depuración de cuentas por cobrar con efecto en la cuenta 3268 Impactos por transición al nuevo marco normativo

Doctora
MARÍA E. ESPAÑA VÁSQUEZ
Asesora

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500029112, del 20 de junio de 2017, mediante la cual solicita conceptuar si es posible depurar partidas de cuentas por cobrar, reconocidas en la cuenta 1319 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD con corte al mes de junio de 2017, contra la cuenta 3268 - Impactos por Transición al nuevo marco normativo; esto teniendo en cuenta la incertidumbre que existe en el sector salud.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece que:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. La utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.

4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información están interrelacionados. Así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos De las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el numeral 2, relativo a Cuentas por cobrar, del capítulo I – Activos, que:

“2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva,

durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)” (subrayado fuera del texto).

De igual forma, en el marco normativo previamente, se menciona en el numeral 5, relacionado con políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, que:

“(…)

5.2. Cambios en una estimación contable

Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la empresa para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor razonable de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

(...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“Cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

(...)

Cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

(...)” (subrayado fuera del texto).

La Resolución No. 663 de 2015, expedida por la CGN, y “por la cual se modifica la Resolución No. 414 de 2014”, plantea en su Artículo 3, que:

“(…)”

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco Normativo anexo a la presente resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 12 de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en primera medida que la empresa no podrá realizar ningún tipo de ajuste contable afectando la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, toda vez que dicha cuenta solo pudo ser afectada en la aplicación del Instructivo 002 de 2014, es decir, en la fecha de transición, que para el caso de empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, correspondía al 01 de enero de 2015, o al 01 de enero de 2016 en caso que se haya acogido a la modificación del cronograma de transición y aplicación, prevista en la Resolución No. 663 de 2015.

Ahora bien, en segundo lugar, al analizar el grado de incertidumbre de las cuentas por cobrar en junio de 2017, es importante identificar los factores que generaron las

inconsistencias respecto al análisis y posible deterioro de partidas que se haya efectuado en la fecha de transición al nuevo marco normativo. De esta manera, la empresa deberá definir los siguientes escenarios, según corresponda:

- Si la empresa identifica que el cambio en la incertidumbre de las cuentas por cobrar está relacionado con la existencia a junio de 2017 de nueva información que no se encontraba disponible en la fecha de transición, se procederá a ajustar el deterioro (si existiese) de manera prospectiva, que al tratarse de un cambio en estimaciones contables, afectará el resultado de 2017. Si se determina que sobre dichas cuentas por cobrar se configura una situación con la cual expiren los derechos de cobro, por razones diferentes a su pago, se procederán a dar de baja las partidas que correspondan, también contra un efecto en el resultado del periodo.
- Si por otro lado, se identifica que en la fecha de transición hubo un fallo en el uso de la información que se encontraba disponible en ese momento, es decir, se configuró la existencia de un error contable, la empresa deberá ajustar, en junio de 2017, el valor de las cuentas por cobrar afectadas, contra la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, la entidad deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como inmateriales, no se requerirá su reexpresión retractiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20172000064231 DEL 11-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir, para reconocer las pérdidas en conciliación de glosas por servicios de salud prestados en vigencias anteriores

		Procedimiento contable a seguir, para reconocer las devoluciones de facturas por servicios de salud prestados en vigencias anteriores
--	--	---

Doctor

JOSELIN RUBIO VARGAS

Contador

ESE Departamental de Primer Nivel Moreno y Clavijo

Arauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020282, del día 20 de abril de 2017, en la cual se señala:

“· Consulta 1:

En el caso de determinar una pérdida en conciliación de glosa por venta de servicios de salud, pero que ésta venta fue realizada y reconocida en una vigencia anterior. Cual es procedimiento contable a realizar, bajo el nuevo marco normativo.

· Consulta 2:

En el caso de una devolución de factura en venta de servicios de salud, pero que ésta venta fue realizada y reconocida en una vigencia anterior. Cual es procedimiento contable a realizar, bajo el nuevo marco normativo.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 3047 del 14 de agosto de 2008 y sus modificaciones, emitida por el Ministerio de la Protección Social “Por medio de la cual se definen los formatos, mecanismos de envío, procedimientos y términos a ser implementados en las relaciones entre prestadores de servicios de salud y entidades responsables del pago de servicios de salud, definidos en el Decreto 4747 de 2007”, resuelve:

“ANEXO TECNICO N°6.

MANUAL UNICO DE GLOSAS, DEVOLUCIONES Y RESPUESTAS.

Definiciones

Glosa: Es una no conformidad que afecta en forma parcial o total el valor de la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión integral, que requiere ser resuelta por parte del prestador de servicios de salud.

Devolución: Es una no conformidad que afecta en forma total la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión preliminar y que impide dar por presentada la factura. Las causales de devolución son taxativas y se refieren a falta de competencia para el pago, falta de autorización, falta de epicrisis, hoja de atención de urgencias u odontograma, factura o documento equivalente que no cumple requisitos legales, servicio electivo no autorizado y servicio ya cancelado. La entidad responsable del pago al momento de la devolución debe informar todas las diferentes causales de la misma.

(...)

Codificación concepto general

(...)

1 Facturación. Se presentan glosas por facturación cuando hay diferencias al comparar el tipo y cantidad de los servicios prestados con los servicios facturados, o cuando los conceptos pagados por el usuario no se descuentan en la factura (copagos, cuotas moderadoras, periodos de carencia u otros), o cuando se presenten los errores administrativos generados en los procesos de facturación definidos en el presente manual.

2 Tarifas. Se consideran glosas por tarifas, todas aquellas que se generan por existir diferencias al comparar los valores facturados con los pactados.

3 Soportes. Se consideran glosas por soportes, todas aquellas que se generan por ausencia, enmendaduras o soportes incompletos o ilegibles.

4 Autorización. Aplican glosas por autorización cuando los servicios facturados por el prestador de servicios de salud, no fueron autorizados o difieren de los incluidos en la autorización de la entidad responsable del pago o cuando se cobren servicios con documentos o firmas adulteradas. Se consideran autorizadas aquellas solicitudes de autorización remitidas a las direcciones departamentales y distritales de salud por no haberse establecido comunicación con la entidad responsable del pago, o cuando no se obtiene respuesta en los términos establecidos en la presente resolución.

5 Cobertura. Se consideran glosas por cobertura, todas aquellas que se generan por cobro de servicios que no están incluidos en el respectivo plan, hacen parte integral de un servicio y se cobran de manera adicional o deben estar a cargo de otra entidad por no haber agotado o superado los topes.

6 Pertinencia. Se consideran glosas por pertinencia todas aquellas que se generan por no existir coherencia entre la historia clínica y las ayudas diagnósticas solicitadas o el tratamiento ordenado, a la luz de las guías de atención, o de la sana crítica de la auditoría médica. De ser pertinentes, por ser ilegibles los diagnósticos realizados, por estar incompletos o por falta de detalles más extensos en la nota médica o paramédica relacionada con la atención prestada.

8 Devoluciones. Es una no conformidad que afecta en forma total la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión preliminar y que impide dar por presentada la factura. Las causales de devolución son taxativas y se refieren a falta de competencia para el pago, falta de autorización principal, falta de

epicrisis, hoja de atención de urgencias u odontograma, factura o documento equivalente que no cumple requisitos legales, servicio electivo no autorizado, profesional que ordena no adscrito en el caso de servicios ambulatorios de carácter electivo, falta de soportes para el recobro por CTC, tutela, ATEP y servicio ya cancelado. No aplica en aquellos casos en los cuales la factura incluye la atención de más de un paciente o servicios y sólo en una parte de ellos se configura la causal. La entidad responsable del pago al momento de la devolución debe informar todas las diferentes causales de la misma.

9 Respuestas a glosas o devoluciones. Las respuestas a glosas y devoluciones se deben interpretar en todos los casos como la respuesta que el prestador de servicios de salud da a la glosa o devolución generada por la entidad responsable del pago.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la resolución 414 de 2014, en la norma de Cuentas por cobrar y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, señala:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo...

5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. ” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el catálogo general de cuentas, expedido mediante la resolución 139 de 2015, de conformidad con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la resolución 414 de 2014, establece la dinámica de las siguientes cuentas:

“1319 - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

Las subcuentas con denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar” se afectarán con el derecho de cobro por la prestación del servicio, con independencia de

que se genere o no la factura en el momento del reconocimiento del ingreso y, una vez se radique la facturación ante la entidad pagadora, procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación “con facturación radicada” hasta cuando se efectúe el recaudo.

Por su parte, las subcuentas Giro directo para abono a la cartera sector salud (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y, una vez se identifique el tercero y/o el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor del recaudo, con o sin situación de fondos, de las cuentas por cobrar originadas en la atención con cargo al subsidio a la oferta.
- 3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

5804 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiere.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.
3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

CONSULTA 1

Como las glosas corresponden a la no aceptación de una parte de una factura o del total de ella, las Empresas deberán iniciar un proceso de justificación y conciliación a fin de recuperar integral o parcialmente el efectivo o sus equivalentes a los que se tiene derecho por la prestación de servicios de salud. Atendiendo el caso particular, dicha factura glosada y declarada como pérdida en el proceso de conciliación, se deberá dar de baja del Estado de Situación Financiera por corresponder a una cuenta por cobrar sin probabilidad de recuperación, cuando no se espera a futuro recibir beneficios económicos. Para tal efecto, la Empresa deberá disminuir el valor en libros de la cuenta por cobrar y reconocer un gasto en el resultado del periodo.

Atendiendo lo anterior, el registro contable que se deberá efectuar será mediante un débito en la subcuenta 580423-Pérdida en baja de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y su contrapartida será mediante un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD, hecho que deberá explicarse ampliamente en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, la Empresa deberá determinar si los factores que afectaron la factura en forma parcial o integral, obedecen a la existencia de errores en el proceso contable, al configurarse un error aritmético, un error en la aplicación de políticas contables o por la inadvertencia o mala interpretación de los hechos económicos y los fraudes, si es el caso, y considerando que la venta fue realizada y reconocida en una vigencia anterior, el ajuste que se deberá adelantar, será mediante la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa. Para tal efecto, la Empresa realizará el ajuste afectando las siguientes cuentas contables 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

El ajuste indicado en el párrafo anterior, se realizará siempre que el error sea considerado como material, no obstante, para aquellos errores clasificados como no material o de los cuales su reexpresión retroactiva sea considerada impracticable, por cuanto la Empresa adelantó todas las gestiones necesarias para hacerla; no se requerirá la reexpresión retroactiva a la que hace referencia el marco normativo, sin embargo, se deberán realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

CONSULTA 2

De acuerdo al anexo técnico N° 6, contenido en la Resolución N° 3047 de 2008 y sus modificaciones, las causales de devolución de facturas son taxativas y afectan de forma total la factura por prestación de servicios de salud.

Ahora bien, si el prestador de servicios de salud determina que la causal de devolución no se puede justificar o subsanar, el procedimiento contable que deberá efectuar la Empresa, será mediante la disminución del valor en libros de la cuenta por cobrar y el reconocimiento del gasto en el resultado del periodo, en consecuencia, el procedimiento a realizar será similar al indicado en la conclusión a la Consulta 1 del presente documento.

No obstante, si el prestador de servicios de salud determina que la causal de devolución es susceptible de ser subsanada, la Empresa deberá evaluar la recuperabilidad de la cartera para seguir reconociéndola como activo en el Estado de Situación Financiera.

Por otro lado, si el prestador de servicios de salud determina que la cartera puede ser subsanada parcialmente, la porción recuperable seguirá considerándose como un elemento activo en el Estado de Situación Financiera, mientras que la porción no subsanable deberá darse de baja contra el gasto del periodo, para tal efecto, el procedimiento a seguir será el indicado en el presente documento.

CONCEPTO No. 20172000066831 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los intereses de cartera mayor a 60 meses

Doctora

ANGELA MARÍA CASTRO SILVA

Asesora Externa

Las Ceibas Empresas Públicas Municipales de Neiva

Neiva -Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004176-2, del día 14 de septiembre de 2017, en la cual solicita concepto sobre si la causación de los intereses correspondientes a cartera mayor a 60 meses puede llevarse

a cuentas de orden o debe afectar el resultado del ejercicio, esto en una Empresa de Servicios Públicos domiciliarios.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos

y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones (...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivos y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Capítulo I. Activos, indican:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a los derechos para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

2.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés

efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor. (...)” (Subrayados fuera de texto)

De igual manera en el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se incluyen las siguientes cuentas:

“1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la empresa por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de los derechos.
- 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

1385 – CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la empresa pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo de la cuenta por cobrar.
- 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.
- 2- El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido. (...)

4802 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades

controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación. La subcuenta Ganancia en titularización de activos se afectará por la diferencia positiva entre los flujos efectivamente recibidos con respecto al valor de los bienes y derechos titularizados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la ganancia por valoración de las inversiones y derivados, previa reversión del gasto por pérdida, si existiere. (...)

5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. (...)

5804 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiere.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. (...)

8190 – OTROS ACTIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El mayor valor estimado de otros activos contingentes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor estimado de otros activos contingentes.
 - 2- El valor estimado cuando la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta y se reconozcan el derecho y el ingreso en los estados financieros.
 - 3- El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen a otros activos financieros.
- (...)

8905 – ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 - Activos Contingentes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y tomando en cuenta que la información financiera deberá atender a la característica fundamental de representación fiel a que hace referencia el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, esto es que los hechos económicos presentados cumplen las condiciones exigidas para reconocer los diferentes elementos de los estados financieros, que en el caso de los activos corresponderán a que debe ser un recurso controlado, que resulta de un evento pasado y del cual se espera obtener beneficios económicos.

Por ello los intereses de mora de las cuentas por cobrar se deberán reconocer cuando la Entidad tenga pleno control sobre el derecho, exista un grado de certidumbre suficiente sobre el recaudo de los beneficios económicos a través de la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y su valor pueda medirse de forma fiable. Si se determina que se cumplen las anteriores condiciones, dichos intereses de mora se reconocerán como cuentas por cobrar e ingresos por el valor de la transacción, es decir, por el valor que se espera recaudar; para lo cual se registra un débito en la subcuenta 138435 – Intereses de mora, de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480233 – Intereses de mora, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

Ahora bien, si con posterioridad a su reconocimiento se presentan novedades de recaudo, de acuerdo a la antigüedad y morosidad que se presenten, los intereses de mora deben ser reclasificados a cuentas de difícil recaudo, por medio de un débito en la subcuenta 138590 – Otras cuentas por cobrar de difícil cobro, de la cuenta 1385 – CUENTAS POR COBRAR DE DIFICIL RECAUDO y un crédito en la subcuenta 138435 – Intereses de mora, de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por otra parte, si en una medición posterior la Entidad evidencia que existen indicios de deterioro de la cuenta por cobrar por el incumplimiento de los pagos de los intereses de mora a cargo del tercero del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, debe reconocer de forma separada, un menor valor de la cuenta por cobrar y un gasto por deterioro, cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar supere al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma, para ello de debita la subcuenta 534790 – Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y se acredita la subcuenta 138690 – Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR.

Cuando los intereses de mora no cumplan con todas las condiciones para ser reconocidos como activos e ingresos, deben ser registrados como activos contingentes en cuentas de orden, por medio de un débito a la subcuenta 819003 – Intereses de mora, de la cuenta 8190 – OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, y un crédito en la subcuenta 890590 – Otros activos contingentes por el contrario, de la cuenta 8905 – ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA(CR), hasta tanto se configuren los lineamientos anteriormente señalados para proceder al reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar.

CONCEPTO No. 20172000074081 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros activos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento recursos ejecutados a través de convenios interadministrativos
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento recursos ejecutados a través de convenios interadministrativos

Doctora
ALBA LUCIA MIRA M
Contadora
Canal Regional de Televisión Regional Del Pacifico Colombiano
Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043692 del 27 de septiembre de 2017 en la cual formula la siguiente

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública 1788

Compilado a 29 de diciembre de 2017

consulta:

Comedidamente solicitamos indicarnos cuál es el tratamiento contable que debemos darle al Convenio Interadministrativo No. 293 suscrito entre la Autoridad Nacional de Televisión ANTV y el Canal Regional Telepacífico, el objeto del contrato es “Aunar esfuerzos y recursos entre la Autoridad Nacional de Televisión ANTV y Telepacífico para apoyar la implementación de acciones de apropiación sobre la Televisión Digital Terrestre, TDT en los municipios de Buenaventura, Quibdó y El Tambo”: Nuestra inquietud es si debemos llevarlo con un ingreso por transferencia y registrar los gastos que se realicen en la ejecución del mismo como gastos de operación. Lo anterior debido a que los recursos que nos van a transferir no provienen del Fondo para el desarrollo de la Televisión, que son los que habitualmente manejamos con la ANTV, estos ingresos los registramos como un pasivo diferido, el cual amortizamos atendiendo a su ejecución mensual.

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

Las cláusulas 1, 2 y 3 del convenio interadministrativo 293 de 2017 suscrito entre Sociedad Televisión del Pacífico Ltda. (TELEPACIFICO) y la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV)

OBJETO: Aunar esfuerzos y recursos entre la Autoridad Nacional de Televisión ANTV TELEPACIFICO, para apoyar la implementación de acciones de apropiación sobre la Televisión Digital Terrestre, TDT en los municipios de Buenaventura, Quibdó y El Tambo.

OBLIGACIONES DE LA ANTV:

2.1 Determinar la estrategia de comunicaciones, aportar la información sobre el proceso que se requiera y acompañar a TELEPACIFICO en todo el proceso de socialización desde el punto de vista conceptual y de alcance del proceso de migración.

2.2 Contribuir con recursos económicos para el desarrollo del proyecto hasta por una suma de \$850.000.000, de acuerdo con lo indicado en el cuadro resumen de aportes.

2.3 Realizar la coordinación con las autoridades locales, de las actividades de socialización del plan de migración.

OBLIGACIONES DE TELEPACIFICO:

(...)

3.5. Reintegrar a la ANTV los rendimientos y/o saldos que se generen en la Cuenta de ahorros que para tal fin deba constituir TELEPACIFICO.

(...)

3.6. Llevar los registros contables por la ejecución de los recursos, con el propósito de facilitar su verificación por parte de la ANTV cuando así lo requiera.

3.7. Suministrar la información y documentación que solicite la ANTV para el seguimiento y verificación del cumplimiento de las obligaciones estipuladas, así como permitir las visitas que la ANTV establezca para los mismos efectos.

3.8. Presentar por escrito y radicar en la ANTV toda la documentación que se requiera para el cumplimiento de sus obligaciones.

3.9. Presentar a la supervisión, la relación de los compromisos adquiridos y ejecutados con cargo al convenio, así como el reintegro del saldo de capital no comprometido e informe final de ejecución a la terminación del plazo de ejecución del convenio.

3.10. Realizar labores y actividades necesarias para lograr que la ANTV cuente con la participación, menciones y reconocimientos a los que tiene derecho como cooperante y cogestor del proyecto.

3.11. Designar un supervisor del convenio y asignar las tareas que correspondan al equipo técnico administrativo y jurídico de TELEPACIFICO, para el correcto desarrollo de las actividades relacionadas con el objeto del presente convenio.

3.12. Ejecutar el plan de socialización conforme a las directrices de la ANTV.

3.13. Tramitar los permisos y licencias que se requieran para la ejecución del plan de migración y el evento masivo de socialización de la TDT.

3.14. Realizar por su propio medio de comunicación la promoción de la TDT y la emisión de la información relacionada con el proceso de Selección de beneficiarios, instalación y encendido en el municipio, en la forma que se acuerde con la ANTV. La construcción de los mensajes de campaña, material POP, eventos de socialización y demás, serán realizados por TELEPACIFICO de acuerdo al presupuesto entregado por la ANTV previa coordinación con el área de comunicaciones de la Autoridad.

(...)

Con relación a la normatividad contable pública se requiere efectuar el análisis sobre el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución N° 414 de 2014, aplicable por TELEPACIFICO, y sobre el Régimen de Contabilidad Pública precedente aplicado por la Autoridad Nacional de Televisión ANTV.

MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO, EMITIDO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 139 DE 2014

Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, emitido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014, en relación con los principios de contabilidad, señala

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Esencia sobre Forma: Las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2014, modificada por la Resolución N° 466 de 2016, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, describe las siguientes cuentas, así:

“2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 139 de 2015, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, en los siguientes términos:

“2407 RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.”

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.

4430-SUBVENCIONES: Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie”

2) Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución 354 de 2007, describe las siguientes cuentas, así:

“1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

4805 FINANCIEROS

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, provenientes de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera y la prestación de servicios de crédito otorgados por entidades no financieras, entre otros.”
(Subrayado fuera de texto)

1910-CARGOS DIFERIDOS

Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios que con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. ... En el caso de las transferencias condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición, y en el caso del descuento de los bonos y

títulos colocados, se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos. (...)
(Subrayado fuera de texto)

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales. La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

El reconocimiento de los convenios celebrados con entidades estatales depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto.

Por tanto, de acuerdo con las características del acto jurídico celebrado, el tratamiento contable puede ser:

Recursos recibidos en administración

Corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular. Por lo tanto, los recursos entregados en administración representan un derecho a favor de la entidad contable

pública que la entrega, incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse y un pasivo para la entidad que los recibe.

Por lo anterior expuesto el tratamiento contable es el siguiente:

1.1 En TELEPACIFICO, entidad que le corresponde aplicar el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, con la recepción entregados por la ANTV, reconocerá un pasivo en la subcuenta 29021-En Administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, obligación que se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los sobrantes.

Los rendimientos que generen los recursos depositados en las cuentas de TELEPACIFICO, que de conformidad con lo establecido en el convenio deben ser reintegrados a la ANTV, corresponde a TELEPACIFICO registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la cuenta 2407-Recursos a favor de terceros, subcuenta 240726-Rendimientos financieros, obligación que disminuye con el reintegro de los mismos a la ANTV.

1.2 En la ANTV, teniendo en cuenta que esta entidad hace parte del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF, por la entrega de los recursos, registra a un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO, o la subcuenta un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS si los recursos son transferidos directamente a TELEPACIFICO por la Dirección del Tesoro Nacional.

Respecto a los rendimientos financieros que se generen en las cuentas de TELEPACIFICO que no se aportan al convenio por que deben reintegrarse, la ANTV debe registrarlos mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805 – FINANCIEROS. Con el giro, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

El derecho registrado por los recursos entregados en administración se extingue en la medida que TELEPACIFICO ejecute el convenio, o con el reintegro de los recursos no

ejecutados, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Reconocimiento de gastos e ingresos por transferencias

Corresponde a la cesión plena del control sobre los recursos entregados, caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada

Transferencia condicionada.

Este caso hace referencia a que la entidad receptora adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla con algunos requisitos como es la obligación de invertirlos específicamente en determinado proyecto y de reintegrar los recursos que no sean ejecutados, a la entidad que los gira, en el momento en que ordena el traslado de los mismos.

Registros en TELEPACIFICO

En este evento por el reconocimiento del derecho a los recursos registra un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-PASIVOS DIFERIDOS. Con la recepción, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos y cumplimiento de las condiciones, reconoce los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconoce el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS y acredita las subcuentas 443005-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según corresponda.

Registros en la ANTV.

Con la entrega de los recursos registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual debita con el giro de los recursos y acredita la subcuenta que corresponda

de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS si los recursos son transferidos directamente a TELEPACIFICO por la Dirección del Tesoro Nacional.

Con la información sobre la ejecución de los recursos y cumplimiento de las condiciones por parte de TELEPACIFICO, la ANTV reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, para lo cual debitan las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y acreditan la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Transferencia no condicionada.

En este caso la transferencia está dirigida a atender gastos de funcionamiento e inversión propios del ejecutor, sin que se haya establecido condición alguna. Los registros contables en cada una de las entidades, son los siguientes:

En TELEPACIFICO

Por el reconocimiento del derecho a los recursos registra un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES y como contrapartida un crédito en las subcuentas 443005-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

A su vez, con la recepción de los recursos reconoce el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES.

En la ANTV

Con la transferencia de los recursos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, disminuye la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403 - TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida reconocen un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20172000105581 DEL 20-11-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento y cálculo del deterioro en cuentas por cobrar clasificadas al costo.

Doctor

ANTONIO ARISTIZABAL GÓMEZ

Contador Público

E.S.E. Hospital Santa Ana de los Caballeros - Ansermanuevo

Ansermanuevo - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004605-2, del día 12 de octubre de 2017, en la cual consulta en qué casos se aplica el deterioro de cuentas por cobrar clasificadas al costo y cuál sería el procedimiento para el cálculo del mismo. Tomando en cuenta que en las políticas aprobadas mediante la Resolución N° 230 del 31 de diciembre de 2015 se determinó clasificar las cuentas por cobrar al costo y por tanto en la medición inicial y en la posterior, se registrarán por el valor de la transacción.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Capítulo I. Activos, anexas a la Resolución N° 414 de 2014, indican:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor. (...)" (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, en el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, se incluyen las siguientes cuentas:

"1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.
- 2- El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido (...)

4830 – REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la reversión de las pérdidas por deterioro de periodos anteriores que se origina por cambios producidos en las estimaciones utilizadas para determinar el valor recuperable del activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor (...)

5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1799

Representa el valor estimado de la posible pérdida que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.

2- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que se aplica cálculo por deterioro a las cuentas por cobrar, en todos los casos en que exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, realizando dicha verificación de existencia por lo menos al final del periodo contable.

Se entenderá que cuando el valor en libros registrado de la cuenta por cobrar es mayor al valor presente de los flujos de efectivo futuros, existe deterioro, siendo éste la diferencia entre dichos valores. Para estimar el valor presente de los flujos de efectivo futuros, la entidad utilizará como factor de descuento la tasa de interés del mercado, teniendo en cuenta que en la entidad las cuentas por cobrar se encuentran clasificadas al costo.

El deterioro se reconocerá realizando registro del débito en la subcuenta 534709 – Prestación de servicios de salud, de la cuenta 5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y del crédito en la subcuenta 138609 – Prestación de servicios de salud, de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Por otra parte, si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se debe disminuir el valor del deterioro acumulado, teniendo en cuenta que las disminuciones del deterioro no pueden superar las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. Si esta disminución sucede en el mismo periodo en el cual se había reconocido previamente el

deterioro, se procederá a registrar un débito en la subcuenta 138609 – Prestación de servicios de salud, de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), y un crédito en la subcuenta 534709 – Prestación de servicios de salud, de la cuenta 5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR. Pero en caso de que se reconozca la disminución del deterioro en un periodo posterior, se debita la subcuenta 138609 – Prestación de servicios de salud, de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), y se acredita la subcuenta 483002 – Cuentas por cobrar, de la cuenta 4830 – REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR.

CONCEPTO No. 20172000107731 DEL 13-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para el registro de los subsidios que reciben las empresas de servicios públicos domiciliarios por parte de las Alcaldías Municipales Registros a realizar por concepto de la facturación mensual de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo

Doctora
ANA YOLANDA ORTIZ RAMÍREZ
Contadora Pública
Universidad Autónoma de Bucaramanga
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500025402, del día 23 de mayo de 2017, en la cual se señala:

“Solicito comedidamente el favor de indicarme el procedimiento correcto para el registro de los subsidios que recibe la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, por parte de la Alcaldía Municipal. (Son un ingreso por transferencias o por venta de servicios)

También la parte técnica de los registros por concepto de facturación mensual de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Procedimiento para el correcto registro de los subsidios que recibe la empresa de servicios públicos domiciliarios por parte de la Alcaldía Municipal

El artículo 367 y 368 de la Constitución Política señalan:

“Artículo 367. La ley fijará las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de los servicios públicos domiciliarios, su cobertura, calidad y financiación, y el régimen tarifario que tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos...

Artículo 368. La Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y las entidades descentralizadas podrán conceder subsidios, en sus respectivos presupuestos, para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas.” (Subrayados fuera de texto)

El numeral 3 del artículo 11 de la ley 142 de 1994, emitida por el Congreso de la República y “Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”, define dentro del contexto de la función social de la propiedad en las entidades prestadoras de servicios públicos, la función de “facilitar a los usuarios de menores ingresos el acceso a los subsidios que otorguen las autoridades.”

En la misma ley se encuentra la definición de Subsidio de la siguiente forma “Diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe.”

En su artículo 99, refiriéndose a la forma de subsidiar, se establecieron, entre otras, las siguientes reglas:

“99.1. Deben indicar específicamente el tipo de servicio subsidiado.

99.2. Se señalará la entidad prestadora que repartirá el subsidio.

99.3. El reparto debe hacerse entre los usuarios como un descuento en el valor de la factura que éste debe cancelar, conforme a lo dispuesto en esta Ley y en las Ordenanzas y Acuerdos según el caso.

(...)

99.7. Los subsidios sólo se otorgarán a los usuarios de inmuebles residenciales y a las zonas rurales de los estratos 1 y 2; las comisiones de regulación definirán las condiciones para otorgarlos al estrato 3.

99.8. Cuando los Concejos creen los fondos de solidaridad para subsidios y redistribución de ingresos y autoricen el pago de subsidios a través de las empresas pero con desembolsos de los recursos que manejen las tesorerías municipales, la transferencia de recursos se hará en un plazo de 30 días, contados desde la misma fecha en que se expida la factura a cargo del municipio. Para asegurar la transferencia, las empresas firmarán contratos con el municipio.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 89 de la ley 142 de 1994, referido a la aplicación de los criterios de solidaridad y redistribución de ingresos, puntualiza que “Las comisiones de regulación exigirán gradualmente a todos quienes prestan servicios públicos que, al cobrar las tarifas que estén en vigencia al promulgarse esta ley, distingan en las facturas entre el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1 y 2. Igualmente, definirán las condiciones para aplicarlos al estrato 3.” (Subrayado fuera de texto)

En el numeral 89.1 de la misma ley se determina lo siguiente: “Se presume que el factor aludido nunca podrá ser superior al equivalente del 20% del valor del servicio y no podrán incluirse factores adicionales por concepto de ventas o consumo del usuario. Cuando comiencen a aplicarse las fórmulas tarifarias de que trata esta ley, las comisiones sólo permitirán que el factor o factores que se han venido cobrando, se incluyan en las facturas de usuarios de inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6, y en las de los usuarios industriales y comerciales. Para todos estos, el factor o factores se determinará en la forma atrás dispuesta, se discriminará en las facturas, y los recaudos que con base en ellos se hagan, recibirán el destino señalado en el artículo 89.2 de esta ley.” (Subrayados fuera de texto)

En el numeral 73.23 del artículo 73 de la precitada ley, referida a la funciones y facultades de las Comisiones de Regulación, establece, entre otras, la de “Definir cuáles son, dentro de las tarifas existentes al entrar en vigencia esta ley, los factores que se están aplicando para dar subsidios a los usuarios de los estratos inferiores, con el propósito de que esos

mismos factores se destinen a financiar los fondos de solidaridad y redistribución de ingresos, y cumplir así lo dispuesto en el numeral 87.3 de esta ley.”

El numeral 3 del artículo 87 de la mencionada ley, referido a los criterios para definir el régimen tarifario, define: “Por solidaridad y redistribución se entiende que al poner en práctica el régimen tarifario se adoptarán medidas para asignar recursos a “fondos de solidaridad y redistribución”, para que los usuarios de los estratos altos y los usuarios comerciales e industriales, ayuden a los usuarios de estratos bajos a pagar las tarifas de los servicios que cubran sus necesidades básicas.” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, la Ley 286 de 1996 emitida por el Congreso de Colombia y mediante la cual se modifican parcialmente las Leyes 142 y 143 de 1994, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 5º.- Las contribuciones que paguen los usuarios del servicio de energía eléctrica pertenecientes al sector residencial estratos 5 y 6, al sector comercial e industrial regulados y no regulados, los usuarios del servicio de gas combustible distribuido por la red física pertenecientes al sector residencial estratos 5 y 6, al sector comercial, y al sector industrial incluyendo los grandes consumidores, y los usuarios de los servicios públicos de telefonía básica conmutada pertenecientes al sector residencial estratos 5 y 6, a los sectores comercial e industrial, son de carácter nacional y su pago es obligatorio. Los valores serán facturados y recaudados por las empresas de energía eléctrica, de gas combustible distribuido por red física o de telefonía básica conmutada y serán utilizados por las empresas distribuidoras de energía, o de gas, o por las prestadoras del servicio público de telefonía básica conmutada, según sea el caso, que prestan su servicio en la misma zona territorial del usuario aportante, quienes los aplicarán para subsidiar el pago de los consumos de subsistencia de sus usuarios residenciales de los estratos I, II, y III áreas urbanas y rurales.” (Subrayado fuera de texto)

Quedan excluidas del pago de la contribución, las entidades establecidas en el numeral 89.7 del artículo 89 de la Ley 142 de 1994.

Si después de aplicar la contribución correspondiente a los sectores de energía eléctrica y de gas combustible distribuido por red física, para el cubrimiento trimestral de la totalidad de los subsidios requeridos en la respectiva zona territorial, hubiere excedentes, éstos serán transferidos por las empresas distribuidoras de energía eléctrica o de gas combustible distribuido por red física, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes a su liquidación trimestral, al “Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos” de la Nación (Ministerio de Minas y Energía), y su destinación se hará de conformidad con lo establecido en el numeral 89.3 del artículo 89 de la Ley 142 de 1994.

Si después de aplicar la contribución correspondiente al servicio de telefonía básica conmutada para el cubrimiento trimestral de la totalidad de los subsidios requeridos en la respectiva zona territorial hubiere excedentes, éstos serán transferidos por las empresas prestadoras del servicio de telefonía, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes a su liquidación trimestral, al "Fondo de Comunicaciones del Ministerio" de la Nación (Ministerio de Comunicaciones) el cual los destinará como inversión social al pago de los subsidios de los usuarios residenciales de estratos I, II y III, atendidos por empresas deficitarias prestadoras del servicio y para lo estatuido en el literal e del numeral 74.3 del artículo 74 de la Ley 142 de 1994." (Subrayado fuera de texto).

En Sentencia C-086/98 de la Corte Constitucional, se establece:

"Quinta.- Regulación de los superávits en la ley 142 de 1994.

(...)

Sin distinguirse el servicio prestado, se establecía como principio general que las empresas oficiales del orden municipal, departamental o distrital que prestaran cualquier servicio público domiciliario, debían trasladar los excedentes a fondos de solidaridad y redistribución de ingresos que serían creados por los concejos municipales (artículo 89), dineros que debían destinarse a empresas de la misma naturaleza y servicio de la entidad territorial aportante. Si los fondos, después de cubrir estos costos, reportaban superávit, éste debía destinarse a las empresas de la misma naturaleza y servicio con sede en el departamento, municipio o distrito limítrofe de la aportante (artículo 82.9). "(Subrayado fuera de texto)

Complementando, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera incorporado mediante Resolución N° 414 de 2014 establece en los siguientes numerales:

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

"Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

Igualmente, las normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1. Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.”
(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece la dinámica y descripción de las siguientes cuentas contables:

“1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar (...)

2. Registros a realizar por concepto de facturación mensual de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de acueducto.

4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de alcantarillado.

4323-SERVICIO DE ASEO**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de aseo.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Procedimiento para el correcto registro de los subsidios que recibe la empresa de servicios públicos domiciliarios por parte de la Alcaldía Municipal

En virtud de lo estipulado en la Constitución Política de Colombia, la cual determina que los municipios pueden conceder subsidios en favor de los usuarios de los estratos de menor capacidad económica, y la Ley 142 de 1994 donde se establece que las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán firmar contratos con los municipios para asegurar la transferencia de recursos, los subsidios actúan como una forma de pago de la prestación de los servicios públicos domiciliarios que no cubre directamente los usuarios, servicios que constituyen la fuente de ingresos ordinarios de los prestadores de los mismos.

Ahora bien, teniendo en cuenta que todas las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios:

- Están obligadas a separar en sus facturas el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1, 2 y 3.

-Están obligadas a diferenciar en las facturas el valor del consumo, de los aportes o contribuciones que realizan los estratos 5 y 6 y sectores industrial y comercial, a fin de ejercer el control en la compensación interna con los subsidios otorgados.

El procedimiento contable que las entidades de servicios públicos domiciliarios deberán llevar a cabo para el registro de la prestación del servicio corresponde a un débito en la

subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS.

Con el pago se efectúa parcialmente con el subsidio que otorga el municipio a los consumidores de los estratos de menores recursos, dentro de los límites establecidos en la ley, se procederá a registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el esquema de subsidios también incorpora una financiación con un factor adicional que cobra a los estratos 5 y 6 y al sector industrial y comercial, cuyo recaudo debe registrarse en la subcuenta 240723 Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso – servicios públicos.

En el momento de realizar los procedimientos internos a fin de cruzar el factor adicional cobrado a los estratos 5, 6 y sectores industrial y comercial, con los descuentos que por concepto de subsidios se realizan a los estratos 1, 2 y 3 por cada servicio, se debitará la subcuenta 240723 Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso – servicios públicos y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Si el valor del recaudo del factor adicional antes mencionado, es superior al importe a subsidiar en favor de los estratos 1, 2 y 3, esto significa que se genera un excedente que en efecto, la Empresa deberá girar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, por el diferencial presentado, para lo cual debitará subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso - Servicios públicos, de la cuenta 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente debe considerar la aplicación de las normas específicas que para cada sector se hayan expedido, puesto que para cada tipo de servicio existen reglas que le permiten a las empresas establecer sus procedimientos de control interno en lo relacionado con estos recursos.

2. Registros a realizar por concepto de facturación mensual de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo

Los ingresos por concepto de la prestación de Servicios Públicos Domiciliarios deben ser reconocidos en el momento en que se prestan los respectivos servicios, esto es, en el momento en el cual surjan los derechos de cobro, con independencia de la fecha en el

cual se expida la factura, al paso que debe garantizarse la adecuada asociación de los ingresos con los respectivos costos dentro del período al cual correspondan.

En ese sentido, si el ciclo o periodo en la cual se presta el servicio es anterior a la fecha de la elaboración de la factura y la entidad puede medir fiablemente los ingresos correspondientes considerando el grado de avance, debe proceder a causar un crédito en la subcuentas correspondientes de las cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO y 4323-SERVICIO DE ASEO y un débito en la subcuentas 131802-Servicio de acueducto de la cuenta; 131803-Servicio de alcantarillado; 131804-Servicio de aseo, de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, incluso si aún no ha expedido la factura.

CONCEPTO No. 20172000107991 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar Medición de la cuentas por pagar

Doctor:

ALFONSO ENRIQUE RAMIREZ HERNÁNDEZ

Gerente

Cenabastos S.A.

Cúcuta -Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043682, del 27 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) concepto sobre hallazgos que a continuación detallo, emitidos por la Contraloría General de la República.

1. HALLAZGO No. 13 SOBRESTIMACIÓN DE LA CUENTA CONTABLE 138426. PAGO POR CUENTA DE TERCEROS

La entidad en la subcuenta contable 138426 Cuentas por cobrar, pago por cuenta de terceros, presenta al corte del 31 de diciembre de 2015, saldo por \$677,7 millones, que esta representados principalmente por:

a) Cuenta por cobrar a nombre del municipio de san José de Cúcuta por \$235,9 millones, por concepto de impuesto predial sobre los locales disponibles para la venta del Centro Comercial las Mercedes; de propiedad del Municipio de Cúcuta y cedidos a Cenabastos para su venta, escrituración y entrega física de los inmuebles, en desarrollo el convenio interadministrativo No. 921 de 2012. (...)

b) Cuenta por cobrar sin titular definido “Otros- Impuesto Predial”, que al 31 de diciembre registra valor de \$397,3 millones, por impuestos predial.

Los tres casos enumerados anteriormente suman \$672,80 millones, valor en la cual (Sic) se encuentra sobre valuada la cuenta 138426-cuenta por cobrar- pago por cuenta de terceros, por cuanto no reúnen los requisitos fundamentales para ser reconocidos como activos; si bien estos hechos corresponden a hechos pasados, la entidad demuestra tener control de estos recursos y el flujo de los beneficios económicos futuros es incierto o poco probable; en caso a) los bienes objeto del convenio interadministrativo con el municipio le fueron transferidos a Cenabastos, la titularidad, ventajas y riesgos significativos de estos inmuebles, y si estos bienes están disponibles para la venta; durante el tiempo que no se transfiera los riesgos y ventajas significativas, la carga por impuesto predial, necesariamente serán a su cargo, por consiguiente deberán ser reconocido como un gasto.

Caso b), si bien Cenabastos, ha transferido los riesgos y ventajas significativas a los prominentes compradores, quienes ya han cancelado el valor de los respectivos locales comerciales, Cenabastos, mantiene la titularidad del derecho sobre estos inmuebles en razón a que no se han protocolizadas las escrituras de traspaso y la única forma que Cenabastos puede recaudar estos recursos se da, en el momento que el tenedor requiera y solicite la protocolización de las escrituras de traspaso del derecho; Cuentas por cobrar reconocidas en la información contable en agosto de 2016, en forma global, en consecuencia no se individualizó la obligación de terceros, por ende no se encuentra incluida en la base de datos de cartera para notificar al deudor de la existencia de dicha obligación y gestionar su cobro. Deuda por impuesto predial corresponde a vigencias de 2011 a 2016; por consiguiente no es claro el control que pueda tener la entidad sobre estos recursos y menos la probabilidad de generar flujos de recursos en el futuro, dado que no se evidencia gestión efectiva en esta dirección.

En cuanto al Caso c) la cuentas por cobrar por impuesto predial (14,1 millones), según nota de contabilidad No. CEAG23717 del 31 de agosto de 2012, corresponde al generado por el lote de terreno denominado la U; lote devueltos por los compradores mediante el acuerdo de pago realizado en junio de 2011, en donde se realizaron cruces de cuentas y la entidad, tácitamente dio paz y salvo por las obligaciones contraídas por los clientes a esa fecha; en consecuencia la entidad no ostenta el control sobre los recursos y difícilmente espera que fluyan beneficios económicos futuros sobre los mismos. (...)

Basados en esta distribución se estableció que del recaudo de la cartera pendiente por concepto de estos locales, CENABASTOS S.A. recuperaría la inversión realizada en el porcentaje de distribución establecido en el acta de terminación y liquidación anticipada del convenio antes mencionado.

En caso que los opcionados compradores, quienes tienen el uso y usufructo de los locales, desistan de la operación comercial, los mismo deben ser devueltos al Municipio, por lo tanto CENABASTOS S.A. no tiene la propiedad absoluta, ni el uso, ni el usufructo simplemente fue una operación para agilizar el proceso de recuperación de cartera y a su vez de la inversión realizada.

Con relación a lo contemplado en la escritura No 3484 del 20 de diciembre de 2011, mediante la cual hacen entrega de los locales a nombre de CENABASTOS S.A. bajo condición resolutoria se establece que CENABASTOS S.A. debe vender solo a los prominentes compradores descritos en la misma y que los locales que sean devueltos por los prominentes compradores serán devueltos al Municipio, perdiendo CENABASTOS S.A. la potestad sobre los locales, razón por la cual mediante los convenios interadministrativos No 921 Julio 12 de 2012, No 1127 de fecha Octubre 01 de 2013 y No 1278 de fecha Diciembre 11 de 2014, el Municipio autorizó a CENABASTOS para realizar la administración, venta y/o arrendamiento de estos locales, dejando sin efecto la tenencia, usufructo o posesión de los mismos por parte de CENABASTOS S.A.

2. HALLAZGO No. 17. INCERTIDUMBRE DE LA CUENTA 231408 PRÉSTAMOS DE EMPRESAS NO FINANCIERAS (A).

Con fecha 13 de junio de 2006, mediante escritura pública No. 1883, Notaría Tercera del Circuito de Cúcuta, se realizó permuta del lote Bloque B de la Nueva Sexta de propiedad del Municipio de San José de Cúcuta, por el lote de terreno del antiguo IDEMA y la compraventa del lote Bloque B de propiedad del Municipio a Cenabastos, en desarrollo del convenio interadministrativo del 30 de diciembre de 2005.

Producto de esta negociación se generó obligación en favor del Municipio y a cargo de la entidad por \$3.426,7 millones, pagaderos en 20 cuotas semestrales de \$171,3 millones e interés al IPC (Índice de precios al Consumidor), e intereses moratorios a la tasa máxima vigente para el periodo en mora; la primera cuota se debería cancelar seis meses después de puesta en funcionamiento del proyecto la Nueva Sexta; Cenabastos atendió la obligación mediante el pago de 7 de las 20 cuotas que se comprometió, quedando un saldo insoluto por pagar por capital de \$2.227,3 millones.

(...) la empresa considero que estando la cuenta por pagar suspendida (...) y que la solución de la inconsistencia depende de actores independientes a Cenabastos S.A. no es posible estimar una fecha futura de desembolso y por lo tanto es imposible medir con fiabilidad el valor presente de los pagos futuros hasta cuando la situación legal se aclare y la gerencia ordene nuevamente los pagos correspondientes”.

Adicionalmente, sobre el numeral 2, reseñado anteriormente, la entidad vía telefónica amplió su consulta preguntando ¿qué intereses van a calcular si no hay fecha de vencimiento, ni certeza sobre el valor a pagar?

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Marco conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificatorias, define un activo como “(...) recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificatorias, en los siguientes numerales, señala:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

2.4. Medición posterior (...)

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, con un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes a la misma. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia". (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas, así:

“1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido). (...)

1388-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO AMORTIZADO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido)".

Por su parte, el Marco conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificatorias, define un pasivo como "(...) es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo".

Sobre el reconocimiento y la medición de cuentas por pagar, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificatorias, indica:

"3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Clasificación

Las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

3.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido.

3.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo".
(Subrayado fuera del texto)

Para terminar, sobre la corrección de errores, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificatorias, instituyen:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo". (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS DE LA CONSULTA A

El Convenio Interadministrativo entre el Municipio y Cenabastos S.A. No. 1278 de 2015, establece:

"PRIMERA: OBJETO.- Encargar a CENABASTOS S.A., bajo la modalidad de mandato con representación, la administración, venta y/o arrendamiento de los locales comerciales de propiedad del Municipio adelante relacionados y de aquellos transferidos por el Municipio a CENABASTOS S.A. en la liquidación del Convenio No. 1704 de octubre de 2009, bajo Condición Resolutoria o vendidos por CENABASTOS S.A. en la ejecución del Convenio No. 921 de julio de 2012 y que fueron devueltos por los opcionados compradores, para lo cual, CENABASTOS S.A. en la ejecución del Convenio No. 921 de julio de 2012 y que fueron devueltos por los opcionados compradores, para lo cual, CENABASTOS S.A. deberá efectuar acompañamiento al proceso de financiación, arrendamiento y/o venta hasta el pago total, en el caso de venta del valor de la enajenación, el registro de la escritura de compraventa y la entrega física del inmueble. (...)

TERCERA: ALCALCE DEL OBJETO. Una vez formalizado el presente convenio interadministrativo, CENABASTOS S.A. podrá: 1. Ofrecer en el mercado inmobiliario los bienes objeto de este convenio anteriormente descritos, para lo cual desarrollará todas las acciones y estrategias que aseguren el arrendamiento o la venta de los mismos. (...) 5. Mientras los locales no hayan sido vendidos o arrendados a terceros, el MUNICIPIO asumirá la cancelación de las expensas comunes ocasionadas por la pertenencia de los locales a la propiedad horizontal del Centro Comercial Las Mercedes, para lo cual autoriza a CENABASTOS S.A. a cancelar con cargo a los recursos provenientes de las cuotas correspondientes a la venta de los locales las expensas comunes".

Adicionalmente, el convenio interadministrativo de mutua cooperación N° 1704 firmado entre el municipio de Cúcuta y CENABASTOS S.A., firmado el 23 de octubre de 2009, establece:

"CLAUSULA PRIMERA.- OBJETO.- El objeto del presente Convenio es la administración del proyecto, adecuación y terminación de las obras de construcción, posterior socialización,

comercialización y venta a terceros de los locales, y pago a proveedores y contratistas del proyecto centro comercial Modelo. (...)

CLAUSULA SEGUNDA.- OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO. En desarrollo de este Convenio el MUNICIPIO se obliga a: 2.1 Entregar sin que ello implique transferir el dominio y posesión (...)

CLAUSULA TERCERA.- OBLIGACIONES DE CENABASTOS S.A. En desarrollo del objeto de este Convenio CENABASTOS S.A. se obliga a: (...) 3.6 Cancelar con el producto de las ventas y/o dación en pago de los locales del centro comercial modelo, las deudas pendientes contraídas por el MUNICIPIO con los proveedores y contratistas del proyecto con anterioridad a la suscripción del presente convenio, de conformidad con la liquidación y acuerdos de pago efectuados por el MUNICIPIO y las obligaciones que sean contraídas por CENABASTOS S.A. después de la suscripción del presente convenio para ejecutar el objeto del mismo. 3.7 CENABASTOS S.A. una vez canceladas las obligaciones contraídas por el Municipio con proveedores y contratistas, y canceladas las obligaciones que sean contraídas por CENABASTOS S.A. para la adecuación, terminación y comercialización del proyecto, entregará mensualmente al MUNICIPIO hasta cubrir el valor del inmueble aportado al convenio, el SETENTA Y DOS PORCIENTO (72%) de los ingresos recibidos de las ventas de los locales, sin incluir los ingresos que se causen por la financiación que CENABASTOS S.A. otorgue a los promitentes compradores, y el valor restante después de cancelar el valor del inmueble aportado por el MUNICIPIO, será distribuido en partes proporcionales al aporte efectuado por cada uno al proyecto”.

Por su parte, el acuerdo para devolución del lote de terreno denominado sector u y cancelación promesa de compraventa del lote de terreno denominado pabellón N° 7, firmado entre Cenabastos S.A. y los señores tulio Enrique Rivera Parada y Oscar Hernando Rivera Parada, el 29 de junio de 2011, establece:

“5. A partir de la fecha de este acuerdo, el impuesto predial y demás contribuciones sobre el lote pabellón 7, quedan a cargo de los señores TULIO ENRIQUE RIVERA PARADA y OSCAR HERNANDO RIVERA PARADA”

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, para cada uno de los temas planteados se concluye:

a. Saldo de la subcuenta contable 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

Para realizar el reconocimiento de una cuenta por cobrar, la empresa deberá evaluar que se cumplan la totalidad de criterios para su reconocimiento, esto es, derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades de los cuales se espera obtener que representen recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados y del cual se espera obtener un beneficio económico futuro.

Si fruto de la anterior evaluación, la subcuenta contable 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, presenta saldos por conceptos que no cumplan los criterios para ser reconocidos, la empresa se encuentra frente a un error en la aplicación del Nuevo Marco Normativo, por tanto, deberá acudir a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores y realizar el ajuste de la partida por el monto correspondiente en el periodo actual. Además, si el valor del ajuste es material deberá realizar reexpresión de la información financiera, de manera retrospectiva, hasta el periodo más antiguo donde se cometió dicho error.

Como consecuencia de lo anterior, la empresa deberá realizar la corrección del error mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. De tal manera que, los saldos reconocidos en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR representen derechos ciertos de cobro.

Ahora bien, si la cuenta por cobrar si cumple los criterios de reconocimiento, se deberá tener presente que el incumplimiento de los pagos es una evidencia objetiva de deterioro, por lo anterior, la Empresa debe estimar el monto que a futuro espere recuperar y descontarla, en el caso de las cuentas por cobrar clasificadas a costo amortizado con la tasa de interés efectiva original, es decir la del momento del reconocimiento inicial, o en el caso de cuentas por cobrar clasificadas al costo, la tasa de interés será la aplicada a instrumentos similares, esto es, la de una cuenta por cobrar que contenga similares condiciones y/o características.

Posteriormente, el valor resultante deberá ser comparado con el valor en libros de la cuenta por cobrar, si el primero es inferior al segundo, la diferencia se contabilizará como una pérdida por deterioro en la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), y afectando directamente el resultado del periodo.

Así las cosas, la empresa debe registrar la estimación de deterioro de acuerdo a una de las siguientes opciones:

- Cuentas por cobrar clasificadas en la categoría del costo: en la cuenta contable 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) con contrapartida en la cuenta del gasto 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

- Cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado: en la cuenta contable 1388-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO AMORTIZADO (CR) con contrapartida en la cuenta contable 5348-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO AMORTIZADO.

Por su parte, si una vez agotado todos los medios de recaudo y/o recuperación de dichas cuentas por cobrar, la empresa no espera a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, la deberá dar de baja del Estado de Situación Financiera y trasladarla al resultado del periodo.

b. Obligación adquirida a favor del Municipio reconocida en la subcuenta 231408-Préstamos de empresas no financieras, de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO

Para el reconocimiento de una cuenta por pagar, la partida deberá corresponder a una obligación adquirida por la empresa con terceros, originada en el desarrollo de sus actividades y de la cual se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

De acuerdo a su consulta, la obligación adquirida a favor del Municipio cumple con los criterios anteriormente indicados, por tanto, se deberá reconocer en el pasivo de la empresa clasificado en la categoría de costo amortizado, la medición corresponderá al valor nominal de la obligación que se irá incrementando por los intereses pactados, y que disminuirá con los pagos que la empresa realice.

Ahora bien, sobre la situación legal de los bienes en disputa, la entidad deberá adelantar las gestiones administrativas pertinentes, de tal manera que, se establezca la titularidad de los mismos y se defina la existencia o no de la obligación a favor del municipio.

CONCEPTO No. 20172000108831 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar

	Gastos
SUBTEMAS	Procedimiento contable para que el SETPN reconozca los recursos recibidos en administración

Doctor

HERNANDO JOSUE BENAVIDES VANEGAS

Representante Legal

Sistema Estratégico de Transporte Público de Neiva S.A.S

Neiva- Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500036082, del día 31 de julio de 2017, en la cual se señala:

“(…) los registros que ha venido realizando nuestra entidad se detallan a continuación:

1. Registro de los dineros girados por el municipio para el funcionamiento de la entidad.

CUENTA CONTABLE	DEBITO	CREDITO
111005 – Bancos	xxxxxxx	
245301 – Recursos recibidos en administración		xxxxxxx

2. Causación de la ejecución de los recursos. ej: Honorarios revisoría fiscal

CUENTA CONTABLE	DEBITO	CREDITO
245301 – Recursos recibidos en administración	xxxxxxx	
242552 – Honorarios		xxxxxxx

3. Pago de la ejecución

CUENTA CONTABLE	DEBITO	CREDITO
111005 – Bancos		xxxxxxx
242552 – Honorarios	xxxxxxx	

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos de manera cordial que nos indique si estamos realizando de manera adecuada los registros contables de acuerdo con el concepto y la instrucción antes mencionada.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El decreto 410 del 27 de marzo de 1971, emitido por la Presidencia de la República de Colombia y “Por el cual se expide el Código de Comercio”, establece en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 512. DERECHO DE REVISIÓN DEL PARTICIPE NO GESTOR. En cualquier tiempo el partícipe inactivo tendrá derecho a revisar todos los documentos de la participación y a que el gestor le rinda cuentas de su gestión.”

Ahora bien, el certificado de existencia y representación legal del Sistema Estratégico de Transporte Público de Neiva S.A.S. SETP Transfederal S.A.S., certifica como objeto social el siguiente:

“La sociedad tendrá por objeto social principal, planear ejecutar, poner en marcha y desarrollar el sistema estratégico de transporte público SETP del municipio de Neiva, de conformidad con lo establecido en el decreto nacional 3422 de 2009, el documento CONPES 3756 del 02 de agosto de 2013 y las normas que lo reglamenten, modifiquen, adicionen o sustituyan, propendiendo por una movilidad segura, equitativa, integra, eficiente, accesible y ambientalmente sostenible en el municipio de Neiva y su área de influencia. Para tal efecto podrá llevar a cabo todas aquellas actividades de naturaleza civil, comercial y financiero, así como los trámites judiciales o administrativos que sean necesarios para el desarrollo del proyecto, por lo cual podrá realizar la ejecución de cualquier actividad u obra necesario para el sistema estratégico de transporte público-SETP del municipio de Neiva, que puede ejecutarse a través de terceros...” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el acto constitutivo de la sociedad por acciones simplificada denominada Sistema Estratégico de Transporte Público de Neiva S.A.S-SETP TRANSFEDERAL S.A.S. prescribe:

“Artículo 4° PATRIMONIO.

(...)

PARÁGRAFO 1°. La sociedad SISTEMA ESTRATÉGICO DE TRANSPORTE PÚBLICO DE NEIVA S.A.S-SETP TRANSFEDERAL S.A.S. garantizará la adecuada administración de los recursos provenientes de los aportes de las entidades públicas participantes en el SETP del orden

local, regional o nacional, para tal efecto constituirá un encargo fiduciario de conformidad con lo estipulado en el Art. 6° del Decreto 3422 de 2009 o las normas que lo reglamenten, modifiquen, adicionen o sustituyan.

Por su parte, el Decreto No. 0986 de 2013 de la Alcaldía de Neiva “Por el cual se crea y constituye una sociedad por acciones simplificada S.A.S. en calidad de Ente Gestor del Sistema Estratégico de Transporte Público para el Municipio de Neiva”, establece:

“Que el Decreto 3422 de 2009 contempla la constitución de una entidad que asuma la función de Ente Gestor que tendrá como objeto principal el desarrollo del Sistema Estratégico de Transporte Público – SETP – del Municipio de Neiva, propendiendo por una movilidad segura, equitativa, integrada, eficiente, accesible y ambientalmente sostenible en el Municipio de Neiva y su área de influencia.”

(...)

Artículo 1º.-CREACIÓN DE LA ENTIDAD GESTORA. Crease y constitúyase una Sociedad por Acciones Simplificada S.A.S. de las que trata la Ley 1258 de 2008, denominada SISTEMA ESTRATÉGICO DE TRANSPORTE PÚBLICO DE NEIVA S.A.S. – SETP TRANSFEDERAL S.A.S., que asumirá la función de Ente Gestor de este sistema de transporte en el Municipio de Neiva, la cual tendrá personería jurídica, autonomía administrativa, financiera, presupuestal y patrimonio propio; no obstante podrá recibir recursos de otras entidades públicas de cualquier nivel o sector, en la conformación de los aportes necesarios para la implementación del Sistema Estratégico de Transporte Público de Neiva de conformidad con lo establecido en el Decreto 3422 de 2009.

Parágrafo: Las actividades de regulación del SETP estarán a cargo de la autoridad de transporte municipal o quien ella delegue.” (...)

Numeral 7.2. OBLIGACIONES ESPECIALES DEL MUNICIPIO

(a) Hacer entrega de los recursos (...)

(...)

(p) El Municipio se compromete a garantizar los recursos necesarios para que el Ente Gestor funcione adecuadamente y por ende, a realizar las gestiones correspondientes para incluir en cada año las apropiaciones presupuestales requeridas que le permitan al Municipio asumir este compromiso.

Numeral 7.3. OBLIGACIONES ESPECIALES DEL ENTE GESTOR

(a) Administrar y ejecutar los recursos aportados por la Nación y el Municipio (...)

(g) Presentar, para visto bueno de la dependencia que el Ministerio de Transporte designe, una propuesta de flujo de desembolsos mensualizado de cada una de las vigencias (...)

Por otro lado, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“1324-SUBVENCIONES POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos. ” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas lo siguiente:

A Transfederal S.A.S. le corresponde reconocer el derecho por los recursos que el Municipio le aporta sus gastos de funcionamiento, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Cuando el Municipio gire a Transfederal S.A.S. tales recursos, registrará la entrada de estos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 132416- Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, cuando Transfederal S.A.S. reconozca el importe de los honorarios del Revisor, bajo el entendido que éstos hacen parte de su funcionamiento, debe registrar un gasto debitando 510502-Honorarios, de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, sin perjuicio de reconocer los descuentos y retenciones que se deriven de tales hechos económicos. Al momento de efectuar el pago, se debita subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y se acredita la subcuenta que corresponda, de La cuenta 1110- DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20172000110391 DEL 20-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Depuración de la cartera a causa de antigüedad de la cartera y cartera de difícil cobro.

Doctora

JOHANNA MARIA CAZARES HERNÁNDEZ

Profesional especializado 03- Gestión de Cartera

Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A. – IBAL S.A E.S.P

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500050412, del 15 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

La empresa IBAL S.A E.S.P OFICIAL actualmente cuenta con una cartera muy antigua y de difícil cobro:

- A) Existen usuarios con bastantes períodos en mora, que en ocasiones exceden la competencia de la jurisdicción coactiva.
- B) Se imposibilita realizar un cobro efectivo especialmente a los usuarios que se encuentran en zonas de difícil acceso, por la situación socioeconómica precaria, por falta de titulación de predios y actualización de dominios, ya que la mayoría de nuestros deudores se encuentran dentro del estrato 1 y 2.

En consecuencia le solicito de manera atenta que se sirvan indicar las medidas, procedimiento y fundamentos jurídicos en que se debe basar la empresa para proceder al castigo o depuración de la cartera a causa de antigüedad de la cartera y cartera de difícil cobro, esto con el fin de realizar el trámite conforme a derecho y demás normas técnicas que ustedes como expertos y ente de control conocen, y así poder realizar las actuaciones requeridas de forma eficiente, eficaz y con validez, evitando así inconvenientes a futuro, con los entes de control y regulatorios.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El numeral 3.2.3.1– Soportes documentales del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.3.1 Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea

susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

Por otra parte, el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando

lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos”.

El numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 del 05 de mayo de 2016, establece:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicios;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5804- FINANCIEROS, señala:

CUENTA 5804

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiere.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1318- PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, establece:

CUENTA 1318

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor de las rebajas y descuentos.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

No es competencia de la Contaduría General de la Nación definir los fundamentos jurídicos por usted solicitados, toda vez que los propósitos de la regulación contable que expide la Contaduría General de la Nación están orientados a determinar los criterios reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos. Para ello debe recurrir al área jurídica de su entidad y evaluar conjuntamente con ellos, si de conformidad con las normas de carácter superior que le son aplicable a esa entidad, se configuran o no los eventos que son contemplados como causas para la depuración contable.

Respecto a las medidas y al procedimiento contable, la empresa para depurar la cartera a causa de la antigüedad y de difícil cobro debe adelantar las gestiones necesarias para recuperar estos recursos económicos aplicando los numerales 3.2.3.1 Soportes documentales, 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y en caso de no ser viable su recuperación, debe evaluar si se configura alguna de las causales descritas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016.

En caso que de la evaluación se determine que procede la baja de alguno(s) de los

derecho(s), la empresa deberá efectuar el respectivo castigo debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS. En caso de tener registrado algún deterioro, este deberá igualmente eliminarse.

CONCEPTO No. 20172000110661 DEL 21-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Venta de servicios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingresos generados en la prestación de servicios de salud

Doctora
KETY HERRERA MESTRA

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500017792, del 03 de abril de 2017, mediante la cual plantea que una Empresa Social del Estado (ESE), genera ingresos tanto por el desarrollo de contratos por capitación, en los cuales la entidad recibe montos fijos iguales por un determinado periodo, indistintamente del número de usuarios; y, adicionalmente, por servicios prestados de forma eventual a usuarios que los solicitan.

La entidad no cuenta con un software adecuado que elabore la factura para aquellos usuarios que solicitan de forma eventual servicios de la ESE, y además, frente a las facturas generadas por la capitación, que en su mayoría no se radican oportunamente ante la Entidad Promotora de Salud correspondiente, son susceptibles de tener glosas (valores deducidos por objeciones).

Al respecto, se solicita conceptuar sobre cuál sería la estimación más fiable del valor de los ingresos generados por la ESE, considerando las diversas condiciones respecto a la naturaleza de los mismos, así como a su facturación.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece que:

“(…)

4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información están interrelacionados. Así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABIUDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.

(...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

(...)

6.14 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos de patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

(...)” (subrayado fuera del texto).

De acuerdo al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el Capítulo IV - Ingresos, menciona que:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

1.1. Reconocimiento

El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

(...)

1.2. Medición

Los ingresos se medirán por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas y/o descuentos condicionados y no condicionados.

(...)

La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa reconocerá los ingresos de forma lineal a

lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la empresa postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el anexo a la Resolución N° 193 de 2016 - Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece que:

“(…)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(…)

3.2 Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

(…)

3.2.3 Sistema documental

(…)

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En concordancia con la Resolución N° 193 de 2016 relativa al Procedimiento para la evaluación del control interno contable, las empresas deben asegurar que todas las transacciones se encuentren debidamente soportadas documentalmente, por ejemplo, con las facturas correspondientes en este caso, contando con todas las exigencias legales aplicables para dicha documentación. Para ello, las entidades deben ajustar sus procedimientos operativos y sus manuales de funciones y políticas, de cara al cumplimiento y aplicación integral del Régimen de Contabilidad Pública.

No obstante, de llegar a presentarse dificultades de carácter excepcional que impidan disponer de primera mano tales documentos, debe tenerse presente que de acuerdo con el nuevo Marco Normativo y para todos los efectos contables, debe prevalecer el principio de esencia sobre la forma, razón por la cual, la facturación no puede constituirse como el parámetro único a considerar para realizar la medición y el reconocimiento de los ingresos, y en consecuencia la entidad deberá implementar los mecanismos necesarios para suplir dichas eventualidades y garantizar la integridad del proceso contable.

En línea con lo anterior, atendiendo a las características de los servicios prestados por la empresa, la medición de los ingresos por capitación se hará con base en el monto total del contrato, y dado que está compuesto por la realización de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, independientemente de cuándo se dé la radicación de

las facturas correspondientes ante la Entidad Promotora de Salud. Por su parte, la medición de los ingresos generados en la prestación de los servicios solicitados de forma específica por ciertos usuarios, se hará en función del valor determinado para cada uno de ellos, y su reconocimiento se realizará una vez el servicio haya sido prestado, también con independencia del momento de facturación.

CONCEPTO No. 20172000115691 DEL 29-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Baja del importe no reconocido judicialmente en un proceso liquidatorio

Doctor

ARIEL JIMÉNEZ ESCOBAR

Gerente

E.S.E. Hospital Regional Manuela Beltrán Socorro

Socorro - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500025822, del 26 de mayo de 2017, mediante la cual plantea que la ESE Hospital Regional Manuela Beltrán refleja en la cuenta 1475 saldos por concepto de la cartera de servicios de salud prestados a los usuarios de Solsalud EPS, entidad que fue liquidada. La ESE se postuló en el proceso de liquidación, dando cumplimiento a los parámetros exigidos; sin embargo, no le fue reconocida suma alguna.

Teniendo en cuenta que dicha cuenta por cobrar no va a ser recuperada, y debiendo dar aplicación a las directrices señaladas en el manual de procesos y procedimientos, doctrina contable la suma citada, debe ser dada de baja.

Al respecto, se solicita conceptuar si dado el monto significativo, es viable dar de baja la partida de manera proporcional mensualmente, a efectos de evitar un mayor impacto en los Estados Financieros, o por el contrario, debe darse de baja en su totalidad reflejándose en un solo mes.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 4 del Marco Conceptual para la preparación de presentación de información financiera, relativo a las características de la información financiera, establece que:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. La utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.

(...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 6 del citado Marco Conceptual señala que:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, plantea en el numeral 2 del Capítulo I, relativo a Cuentas por cobrar, que:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es

aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que:

“(…)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que una vez la entidad determina que la totalidad de los derechos de cobro respecto a la cuenta por cobrar a la EPS se han extinguido por razones diferentes a su pago, deberá proceder a dar de baja dicha partida por el monto total en el momento en que se identifique dicho evento, contra el valor del deterioro acumulado que se hubiese reconocido previamente, y reconociendo cualquier eventual diferencia que se presente, en el resultado del mismo periodo.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000063891 del 09-10-2017

3.5 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20172000000251 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los impuestos departamentales pagados en la adquisición de inventarios.

Doctora
LUZ MIRYAM RINCÓN SOTELO
Subgerente Financiera
Empresa de Licores de Cundinamarca
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500063912, del 20 de septiembre de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable y fiscal de impuestos departamentales pagados en la adquisición de alcohol extraneuro para la elaboración de bebidas alcohólicas y ventas a granel.

CONSIDERACIONES:

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1846

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;“ (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9.2.1 de la Norma inventarios del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“9.2.1 Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte, y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que todos los impuestos pagados directamente atribuibles a la adquisición de alcohol extraneuro para la elaboración de bebidas alcohólicas y ventas a granel, que no sean recuperables posteriormente a través de devolución o compensación, deben registrarse contablemente como un mayor valor del inventario.

Por otro lado, es necesario mencionar que por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN.

Por lo señalado anteriormente, excede las competencias funcionales de la CGN emitir un concepto sobre el tratamiento fiscal de los impuestos departamentales pagados en la adquisición de inventarios.

CONCEPTO No. 20172000043811 DEL 02-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios Costos de ventas Costos de transformación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Asociación de costos y gastos a los centros de costos definidos por la entidad contable pública

Doctora
ESMERALDA SALCEDO DÍAZ
Contadora
ESE Hospital Regional de San Gil
San Gil - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500027092, del día 7 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“1. Si nos podría enviar reglamentación con todo lo relacionado a costos.

2. Una inquietud: En el centro de costo apoyo diagnostico – Farmacia la distribución de la venta de medicamentos se contabilizan a este centro de costo o en donde se genera la prestación del servicio, (el área en el cual se consume)”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro

del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, relativo a los principios de contabilidad pública, señala:

“Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

Así mismo, respecto a los costos indica:

“Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa”. (Subrayado fuera del texto)

En complemento, los instrumentos necesarios para realizar el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación del sistema de costos que tenga implementado la entidad se encuentran en la Norma de inventarios, en el numeral 9 del Capítulo 1. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, y en el Catálogo General de Cuentas, en lo que respecta a las descripciones y dinámicas de las Clases 6-COSTOS DE VENTAS, 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y el Grupo 15-INVENTARIOS, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

CONCLUSIONES

La CGN no ha emitido norma específica sobre sistemas de costos ni ha exigido una metodología específica, toda vez que su función regulativa se circunscribe a definir los lineamientos generales para el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, correspondiendo a las Entidades efectuar los desarrollos metodológicos apropiados a las particularidades de sus operaciones, los procedimientos operativos implementados y las posibilidades determinadas por la disponibilidad de recursos humanos, tecnológicos y financieros.

Desde esta perspectiva, en la regulación expedida por la CGN se encuentran creados los instrumentos necesarios para realizar el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación del sistema de costos, a través de la norma de Inventarios contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, e

instrumentalmente se encuentra las descripciones y dinámicas de las Clases 6-COSTOS DE VENTAS, 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y el Grupo 15-INVENTARIOS, incorporadas en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, todo lo cual se encuentra disponible en la pestaña RCP/RCP EN CONVERGENCIA CON NIIF – NICSP de la página web www.contaduria.gov.co.

Ahora bien, en la implementación de un sistema de costos es fundamental que las entidades cuenten con una estructura de centros de responsabilidad, entendidos como las unidades básicas objeto de medición de alguna operación de interés para la entidad, que permitan establecer un control sobre las operaciones, razonabilidad en la asignación de recursos y suministro de información más detallada que mejore la toma de decisiones. Como complemento, la entidad deberá definir bases adecuadas de asignación o direccionadores para que cada costo o gasto a distribuir tenga correlación con el centro de responsabilidad donde efectivamente se materialice el consumo o aplicación, con el fin de dar cumplimiento a la esencia del sistema de costeo.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la entidad definir los lineamientos de asociación de los costos o gastos incurridos para que la distribución de las erogaciones se realice apropiadamente, acorde con sus circunstancias y condiciones particulares, dando cumplimiento a la normatividad contable contenida en el RCP.

CONCEPTO No. 20172000064761 DEL 13-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Registro de la Subcuenta Otros

Señora

ERLIZ YASMIN MEZU LARRAHONDO
Contador Público
Empresa Social del Estado Quilisalud ESE
Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500041992, del 15 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

La EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO QUILISALUD E.S.E identificada con Nit. 817.003.532-4, cuyo objeto social es la prestación de servicios de salud, ubicada en Santander de Quilichao-Cauca, inició su periodo de aplicación del Nuevo Marco Normativo, para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que No captan ni Administran Ahorro del Público el 1 de enero de 2017.

Una vez realizada la revisión y el análisis del Nuevo Catálogo General de Cuentas no encontró en el grupo de cuentas 15 inventarios y específicamente en la cuenta 1514 MATERIALES Y SUMINISTROS, alguna Subcuenta donde se pudieran incluir los elementos y útiles de papelería en general, papelería pre-impresa, elementos de cafetería.

Debido a esta situación, se tomó la decisión de incluir estos materiales y suministros dentro de la subcuenta 141590 OTROS MATERIALES Y SUMINISTROS

En este orden de ideas, los saldos que arrojan esta cuenta al 31 de agosto de 2017, son los siguientes:

Valor total Cuenta 1514 MATERIALES Y SUMINISTROS	\$307.361.026.92	(100%)
Valor total subcuenta	57.200.595.32	(19%)

Esta Subcuenta incluye:

Útiles de escritorio y papeles en General	\$29.272.808.75
Papelería pre-impresa	\$27.927.786.56

Como se puede observar, el total de la subcuenta 141590 OTROS MATERIALES Y SUMINISTROS Papelería e Impresos representa el 19% por la cual no aplica la disposición emitida por la Contaduría General de la Nación, mediante la incorporación del Marco Conceptual y las Normas de la Resolución 414 del 2014, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 356 de septiembre de 2007, frente a la utilización de las subcuentas denominadas OTROS, la cual establece:

“Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las Entidades Contables Públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el

Estado de Actividad Financiera Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte”

Por lo anterior, solicitamos de manera muy respetuosa, que la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION, nos dé un concepto técnico a que otra cuenta se puedan registrar estos materiales o se evalúe la pertinencia de crear una SUBUENTA, para registrar en ella, todos los suministros e insumos que adquiera la entidad y que tenga que ver con papelería e impresos.

CONSIDERACIONES

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3 Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.2 Estado de situación financiera

(...)

1.3.2.1 Información a presentar en el estado de situación financiera

Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- efectivo y equivalentes al efectivo;
- inversiones de administración de liquidez;
- cuentas por cobrar; - préstamos por cobrar;
- inventarios;
- inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos;
- propiedades, planta y equipo;
- propiedades de inversión;
- activos intangibles;

- activos biológicos;
- cuentas por pagar;
- préstamos por pagar; - títulos emitidos; - provisiones;
- pasivos por beneficios a los empleados;
- pasivos y activos por impuestos corrientes;
- pasivos y activos por impuestos diferidos;
- capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios; y
- participaciones no controladoras presentadas dentro del patrimonio.

La empresa presentará en el estado de situación financiera, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la empresa.

La ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la empresa y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante en la comprensión de la situación financiera de la empresa.

La empresa podrá presentar partidas adicionales de forma separada en función de los siguientes aspectos:

- 1- la naturaleza y la liquidez de los activos;
 - 2- la función de los activos dentro de la empresa; y
 - 3- los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.
- (...)

1.3.3 Estado del resultado integral (...)

1.3.3.1 Información a presentar en el estado de resultado integral

(...)

La empresa presentará en el estado de resultado integral, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la empresa. (...) (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 139 de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de

Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, señala:

“(…) ARTÍCULO 2°. Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.3 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 3°. **Ámbito de aplicación.** El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

(…)”

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

1514-MATERIALES Y SUMINISTROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los materiales y suministros adquiridos.
- 2- El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
- 4- El valor de los materiales reintegrados del proceso de producción de bienes y prestación de servicios.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los materiales que se consuman o trasladen al proceso de producción de bienes y prestación de servicios.
- 2- El valor de los materiales devueltos a los proveedores.
- 3- El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los materiales y suministros adquiridos, o con los elementos consumidos o utilizados en los materiales y suministros producidos

CONCLUSIONES

El nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta de Otros en el 5% para efectos de reconocimiento y reporte a la Contaduría General de la Nación; sin embargo, en el estado de situación financiera y en el estado de resultado integral, la empresa presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación y el rendimiento financiero de la empresa.

Por lo anterior los conceptos sobre los cuales efectivamente no se dispone de una subcuenta específica, deben continuar registrándose en la subcuenta denominada “otros...”, si se advierte que la norma por usted invocada no fue retomada en el nuevo Marco Normativo. En notas a los estados financiero deberá revelarse la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva, o la opción que la plataforma tecnológica le permita.

La CNG no considera pertinente crear una cuenta contable para el registro de los suministros relacionados con papelería, impresos y elementos de cafetería teniendo en cuenta que la empresa Social del Estado Quilisalud ESE tiene identificados estos rubros dentro de la subcuenta 151490 Otros materiales y suministros de la cuenta 1514 MATERIALES Y SUMINISTROS.

CONCEPTO No. 20172000105471 DEL 17-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios Cuentas de orden deudoras - activos contingentes

SUBTEMAS	Reconocimiento de la ceniza generada como residuo del proceso de generación de energía eléctrica a carbón, y almacenada en silos o ubicada en patios.
-----------------	---

Doctor

HENRY WILLIAM CRUZ CASAS

Primer Suplente de Presidencia

E.S.P. Gestión Energética S.A.

Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004523-2, del día 9 de octubre de 2017, en la cual consulta,

“1. ¿Es correcta la aplicación del Marco Normativo al NO realizar el reconocimiento de la ceniza depositada como inventario dentro de los Estados Financieros de la entidad?

2. ¿Es correcto el tratamiento contable que las cantidades de ceniza se reconozcan en cuentas de orden como activo contingente y en caso de que la entrada de beneficios económicos sea prácticamente cierta se proceda al reconocimiento del ingreso y del activo en el periodo que ocurra?”

Ello tomando en cuenta que, Gestión Energética S.A. – GENSA S.A. es la propietaria de las Unidades I, II y III de la central térmica a carbón – Termopaipa, que cuenta con una capacidad instalada de 171 Mw térmicos a carbón, y en cuyo proceso de producción de energía se genera un residuo representado en las cenizas volátiles. Por lo cual en la búsqueda de una solución de largo plazo a la problemática del pasivo ambiental se adelantó estudio de factibilidad de un proyecto, en el cual se concluyó que con la realización de inversiones en plantas de beneficio de ceniza (tecnología de separación de alto voltaje, seleccionada con los criterios de: máximo aprovechamiento de cenizas, bajos niveles de inquemados en el producto final, racionalidad del monto de la inversión y facilidades en el proceso de implementación), era posible mejorar la calidad tanto de la ceniza seca almacenada en los silos, como la ceniza húmeda acopiada en los patios; haciendo viable estructurar un negocio de comercialización del pasivo ambiental a largo plazo.

La entidad cuenta con dos tipos de ceniza, por un lado está la ceniza seca, que es toda la ceniza que se produzca durante el término de duración del contrato, como resultado del proceso de generación de energía eléctrica que adelanta GENSA en Termopaipa, y la cual será almacenada en los silos. De otra parte está la ceniza depositada, que es aquella ceniza que se encuentra almacenada y humedecida para su disposición en los patios de

acopio ubicados en las instalaciones de Termopaipa, además de la ceniza de fondo o bottom ash el cual es el material que no ha hecho combustión que se deposita en el fondo de la caldera o cenicero.

Para llevar a cabo el negocio de comercialización de estos tipos de ceniza, GENSA firmó el contrato 041 del 2 de mayo de 2012 con ALIENERGY S.A., el cual tiene como objeto: "GENSA se obliga a vender a ALIENERGY y éste a adquirir de ella, toda la ceniza seca extraída y toda la ceniza depositada, en el estado en que se encuentra, producida como residuo del proceso de generación de energía eléctrica de las Unidades I, II y III de la central termoeléctrica Termopaipa para su posterior beneficio y comercialización."

En el párrafo 3 de la cláusula primera del contrato se indica que GENSA no se compromete a entregar una cantidad ni calidad determinada de ceniza, sino única y exclusivamente aquella que se produzca durante el proceso de generación, acorde a su despachabilidad, así como aquella acopiada en sus patios, en las condiciones en que se encuentre. La cantidad de ceniza que GENSA entregará en cumplimiento del contrato antes mencionado, corresponde a la totalidad de la ceniza que se produzca durante el proceso de generación de energía eléctrica con las unidades I, II y III de Termopaipa, la ceniza deberá ser retirada por ALIENERGY al tiempo que se produzca, y la totalidad de la ceniza depositada en los patios de acopio, la cual será retirada por ALIENERGY en un lapso no superior a 10 años, contados a partir de la firma del contrato, y cuya cantidad está estimada en un millón ochocientos mil (1.800.000) toneladas. Para el retiro de la ceniza depositada en los patios respectivos, los cuales están reconformados, ALIENERGY deberá presentar el debido plan de manejo ambiental, aprobado por la autoridad ambiental competente para actividades que esta extracción implique.

Así mismo, la cláusula segunda del contrato, que está relacionada al precio de la ceniza señala que GENSA y ALIENERGY acuerdan que el precio base de inicio del contrato será, para la ceniza seca, un valor de catorce mil pesos (\$14.000) por tonelada; y para la ceniza depositada, un valor de tres mil pesos (\$3.000) por tonelada, precios expresados en pesos contantes del año 2012 e indexados anualmente con el IPC. Este valor de venta se establece partiendo del supuesto que ALIENERGY debe invertir en la instalación de una planta de beneficio de ceniza (tecnología de separación por alto voltaje), por un valor mínimo de (USD 6.000.000), y que dicha inversión deberá ejecutar dentro de los cinco primeros años de vigencia del contrato.

Según lo establecido en el contrato se estima que la venta de ceniza será de aproximadamente 1.800.000 toneladas, que incluyen la ceniza seca y la ceniza depositada, sin embargo, a septiembre de 2017 no se han obtenido ingresos por concepto de venta de ceniza depositada (ubicada en el patio de ceniza), dado que no se han realizado las inversiones inicialmente establecidas y el proceso de depuración de la ceniza (extracción

de los residuos) es altamente costoso y requiere de un plan de manejo ambiental que a la fecha no se ha realizado y podría no llegarse a obtener una licencia ambiental.

En comunicación telefónica con la doctora Clemencia Hurtado, Líder de finanzas corporativas de la entidad, solicita se emitalineamiento para el reconocimiento de la ceniza almacenada tanto en silos como en los patios, y no únicamente se haga referencia a la ceniza depositada en los patios.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenido en la Resolución 414 de 2014, señala:

“6. DEFINICION, RECONOCIMIENTO, MEDICION, REVELACION Y PRESENTACION DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivos y otros

equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. (...)

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad, planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Capítulo I. Activos, contenidas en la Resolución N° 484 de 2017, indican:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se

tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación o, b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Los productos agrícolas se reconocerán como inventarios en el momento de su cosecha, es decir, en el momento en que el producto se separa del activo biológico del que procede o cuando cesa el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de Activos Biológicos.

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

9.2.1. Costo de adquisición

El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización. (...)

En el caso de los productos agrícolas, el costo de adquisición corresponderá al valor razonable menos los costos de disposición, en el momento de la cosecha o recolección, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Activos Biológicos.

Cuando se adquiera un inventario sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

9.2.2. Costos de transformación

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1. Producción de bienes

(...) Cuando el proceso de producción dé lugar a la fabricación simultánea de más de un producto y los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá, entre los productos, el costo total en que se haya incurrido

hasta el punto de separación, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución podrá basarse en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, o como producto terminado. En caso de que los subproductos no posean un valor significativo, podrán medirse al valor neto de realización, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. (...)

9.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En caso contrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará.

El valor neto de realización y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)

9.4. Reconocimiento como costo de ventas

Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.” (Subrayados fuera de texto)

En relación a los activos contingentes, el en el Capítulo III. Activos y Pasivos Contingentes, señala:

“1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la empresa.

Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al

reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

La empresa revelará los activos contingentes en cuentas de orden deudoras cuando sea posible realizar una medición. Además, para cada tipo de activo contingente, revelará la siguiente información:

- a) una descripción de la naturaleza del activo contingente;
- b) una estimación de los efectos financieros y una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de entrada de recursos; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y
- c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).” (Subrayados fuera de texto)

De igual manera en el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se incluyen las siguientes cuentas:

“1505 – BIENES PRODUCIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes obtenidos mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta. (...)

4202 – PRODUCTOS DE MINAS Y MINERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la venta de bienes extraídos en el desarrollo de actividades mineras. (...)

6205 – BIENES PRODUCIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la producción de bienes vendidos durante el periodo contable, incluyendo los productos agrícolas provenientes de activos biológicos. (...)

8190 – OTROS ACTIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El mayor valor estimado de otros activos contingentes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El valor estimado cuando la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta y se reconozcan el derecho y el ingreso en los estados financieros.
- 3- El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen a otros activos financieros.
(...)

8905 - ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 - Activos Contingentes.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye de acuerdo al tipo de ceniza que se genera en el proceso, así:

- Ceniza seca almacenada en silos

Una vez se obtiene la ceniza, en el proceso de generación de energía eléctrica con carbón, y sea almacenada en los silos, se procederá a realizar el reconocimiento como parte del inventario de la entidad, para lo cual se procederá a realizar el registro en la subcuenta 150590 – Otros bienes producidos de la cuenta 1505 – BIENES PRODUCIDOS.

Una vez se ejecute la venta de la ceniza almacenada se realizará el registro del costo de ventas, debitando la subcuenta 620590 – Otros bienes producidos de la cuenta 6205 – BIENES PRODUCIDOS y acreditando la subcuenta 150590 – Otros bienes producidos de la cuenta 1505 – BIENES PRODUCIDOS.

El ingreso por dicha venta se registrará por medio de un crédito en la subcuenta 420290 – Otros productos de minas y minerales de la cuenta 4202 – PRODUCTOS DE MINAS Y MINERALES y un debito en las cuentas de los grupos contables 11 – EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO o 13 – CUENTAS POR COBRAR, según corresponda a la forma en que se efectuó el pago.

- Ceniza húmeda acopiada en patios

Tomando en cuenta que la ceniza depositada es aquella que se encuentra almacenada y humedecida para su disposición en los patios de acopio, y que para su retiro se debe presentar un plan de manejo ambiental, aprobado por la autoridad ambiental competente y a la fecha no se ha realizado, así como tampoco se ha cumplido con las inversiones inicialmente establecidas y que el proceso de depuración de la ceniza (extracción de los residuos) es altamente costoso, y debido a ello no se podría llegar a obtener licencia ambiental.

Ahora bien, para poder realizar el reconocimiento de la ceniza antes mencionada como parte del inventario de la empresa, en primera medida se deben cumplir los criterios definidos para los activos en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, donde se requiere tener el control sobre los recursos por parte de la entidad, que de dichos recursos se puedan obtener beneficios económicos futuros, y que su valor se pueda medir de forma fiable. Se puede observar que la ceniza húmeda efectivamente se encuentra bajo el control de la entidad, toda vez que ésta está en la capacidad de disponer de la ceniza según sus criterios y necesidades; así mismo puede obtener beneficios económicos futuros por medio de la venta de la ceniza a un tercero, como lo soporta el contrato 041 del 2 de mayo de 2012 firmado con ALIENERGY S.A.; pero en relación con la medición fiable no es posible efectuarla con certeza, puesto que aunque en el contrato de venta firmado, existe un precio fijo a cobrar por tonelada, no es viable conocer como inventario ceniza húmeda que se posee, puesto que dada la falta de condiciones ambientales para materializar la venta, se imposibilita el ingreso de flujos de efectivo.

En el caso de que no se cumpla con uno de los criterios definidos en el Marco Conceptual, un activo no se podría reconocer como parte de los estados financieros, pero se podrá revelar en las notas de los mismos de acuerdo con lo indicado en la Norma de Activos

Contingentes del Marco Normativo de la Resolución N° 484 de 2017, la cual indica que es un activo contingente aquel activo que su existencia depende de la ocurrencia o no de eventos futuros que no se encuentran enteramente bajo control de la empresa, como es el caso de la licencia ambiental que sujeta la movilización de la ceniza acopiada y las inversiones que debe realizar la empresa adquirente. Así mismo se indica que para revelar un activo como activo contingente debe ser posible realizar la medición de dicho activo, que para el caso de la ceniza húmeda no es posible realizar, dado que no se conoce la cantidad exacta, en toneladas, que se dispone para la venta.

Por lo anteriormente dicho, la ceniza húmeda que se encuentra acopiada en los patios, no cumple con los criterios para ser reconocida como parte de los activos de la empresa, y de igual manera sucede con los requerimientos de los activos contingentes, razón por la cual no se debe tener en cuenta para la elaboración de los estados financieros de la entidad lo relacionado a este tipo de ceniza, siempre y cuando se continúen presentando las situaciones descritas.

Cabe aclarar que la entidad debe adelantar evaluaciones de forma continua para asegurar que los estados financieros reflejan su realidad económica, y en el caso de que algún activo no haya cumplido en un principio los criterios para ser reconocido o revelado en la fecha de presentación de los estados financieros, lo puede ser en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento o revelación. En el caso de que la ceniza cumpla los criterios para ser revelada como activo contingente se registrará debitando la subcuenta 819090 – Otros activos contingentes, de la cuenta 8190 – OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditando la subcuenta 890590 – Otros activos contingentes por el contrario, de la cuenta 8905 – ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR). Y en caso de que se cumplan la totalidad de criterios para reconocerse como activo, se realizará de acuerdo al procedimiento indicado para la ceniza seca almacenada en silos.

3.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20172000000301 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1865

Compilado a 29 de diciembre de 2017

SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes utilizados para la prestación de servicios públicos domiciliarios recibidos a través de contratos de comodato
----------------	--

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras - deudoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes utilizados para la prestación de servicios públicos domiciliarios entregados a través de contratos de comodato.

Doctor
Sergio Jesús Amaris Fernández
Gerente
Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P.
Barrancabermeja - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500054532, del 8 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la pertinencia de incorporar en la situación financiera de la Empresa los bienes entregados en comodato por parte del Municipio de Barrancabermeja para la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional." (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, aplicable a las entidades de gobierno, indica:

"6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia

del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, estableció el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, cuando la entidad comodante es una entidad de gobierno, así:

“...En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en

cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodator por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la

subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que no está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las entidades inmersas en los contratos de comodato, razón por la cual se requiere que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. y el Municipio de Barrancabermeja, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto de los Marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente.

Del consenso efectuado entre las dos entidades, podría determinarse que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. controla la infraestructura si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de los mismo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos inherentes a la infraestructura.

Así mismo, podría concluirse que el Municipio de Barrancabermeja ejerce control de la infraestructura, si tiene la capacidad para usarla o definir el uso que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, evaluando entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad de Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por lo anterior, es menester de las partes que intervienen en el contrato de comodato, identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, y esta a su vez controla o regula los servicios que debe proporcionar el comodatario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y controla a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del contrato.

Definido lo anterior, las partes deben aplicar el tratamiento contable señalado por la Contaduría General de la Nación para la situación respectiva, de conformidad con las conclusiones señaladas en el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto.

CONCEPTO No. 20172000000601 DEL 11-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de inmuebles utilizados por Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E. cuyo titular es el Distrito Capital

Doctora
CARMEN ELISA GARCÍA JIMÉNEZ
Profesional Área de Contabilidad
Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E.
Bogotá D.C.

Me refiero a su petición radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007422-2, de fecha 9 de noviembre de 2016, en la que solicita concepto respecto del procedimiento contable que debe aplicar la Subred Centro Oriente ESE, para el

reconocimiento de inmuebles utilizados por ese Hospital cuyo titular es el Distrito Capital y frente a las operaciones recíprocas que se originan al ordenar la incorporación de tales bienes.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que

no captan ni administran ahorro del público, contenidas en Capítulo I, Activos del anexo a la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle. (...)

10.5 Revelaciones

La empresa revelará para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

- (...) el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos
- la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar); y (...)” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, las citadas normas dispuestas en el anexo a la Resolución 414 de 2014, en el numeral 2.2.2, del Capítulo IV Ingresos, que con respecto a las ayudas gubernamentales y subvenciones, establecen lo siguiente:

“2.2.2. Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Tratándose de inmuebles de propiedad del Distrito Capital utilizados por la Subred Centro Oriente de Servicios Integrados de Salud ESE para la prestación de servicios de salud, es necesario que tanto ese Hospital como el Distrito Capital, evalúen conjuntamente cuál es la entidad que ejerce el control sobre esos inmuebles, análisis que se debe efectuar bajo el contexto de los nuevos marcos normativos contables dispuestos como anexos a la las resoluciones N° 414 de 2014 y N° 533 de la 2015, respectivamente.

Tiene el control del inmueble la Entidad que pueda, entre otros asuntos, decidir el propósito para el cual se destina ese activo, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de ese activo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de salud, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

Si las partes intervinientes concluyen que el Hospital controla el inmueble destinado a la prestación de los servicios de salud, esta empresa debe incorporarlos en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fue reconocido por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre el mismo.

Para ello, aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, considerando que la infraestructura entregada por el Distrito se realiza en el marco de una operación sin contraprestación, caso en el que el Hospital debe incorporar a su situación financiera el inmueble por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el inmueble se reconocerá por el valor en libros reportado por el Distrito Capital como entidad cedente. El valor razonable y el costo de

reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición, anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

Por otra parte, si efectuado el análisis se determina conjuntamente que el Distrito Capital es quien tiene el control sobre el inmueble, dado que otorgó el derecho de uso para la operación y explotación al Hospital, es la entidad territorial quien debe reconocer el activo en su situación financiera; caso en el que aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente, prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015.

Como consecuencia de lo expuesto en el apartado inmediatamente anterior, el Hospital evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Distrito Capital en forma gratuita, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

En cuanto a las posibles diferencias en el reporte de Operaciones recíprocas, debe tenerse en cuenta que el valor razonable o el costo de reposición por el cual incorpora el activo pueden diferir del valor en libros del Distrito Capital, caso en el cual, el valor de la operación recíproca por concepto de la subvención otorgada no necesariamente será correspondiente. De ser así, se debe revelar tal situación en las notas a los estados financieros de ambas entidades.

CONCEPTO No. 20172000002071 DEL 27-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Procedencia de incrementar un mayor valor a predios que se encuentran en cuentas de orden por el pago adeudado de impuesto Predial

Doctor
GERMÁN ALBERTO QUESADA VARGAS
Contador - Contratista
Empresa Municipal de Renovación Urbana E.I.C
Santiago de Cali – Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500075662, el día 17 de noviembre de 2016, en la cual consulta:

“...es procedente que los valores abajo descritos deban incrementar el registro que tenemos en cuentas de orden (934619 y 991506) por \$1.219.484.000, por la adquisición de predios; como se menciona en la observación No.14.

Observación Administrativa N° 14.

En las cuentas de orden están registrados los ocho (8) bienes inmuebles de propiedad de la EMRU EIC, que está generando obligación de impuesto predial y complementarios desde el 2007 a octubre de 2016 con sus correspondientes intereses de mora, por valor aproximado de \$174'279 miles, los cuales no se ven reflejados en la Nota N° 10 a los Estados Financieros, así: (...).

Actualmente no se han realizado las gestiones para la cesión obligatoria gratuita de siete (7) de estos predios destinados a espacio público, y para la transferencia del otro donde funciona el Centro Cultural Comuna 18 de servicio a la comunidad, al municipio de Santiago de Cali.

Los predios deben entregarse al municipio, de acuerdo a su uso y destinación, conforme a los proyectos que los originaron.

Por falta de gestión de la EMRU EIC para ceder y traspasar los inmuebles y del Municipio de Santiago de Cali para recibir, se sigue reflejando en las cuentas de orden de la EMRU EIC unos activos que no están generando beneficios a la entidad y se sigan emitiendo facturas de la obligación del impuesto predial unificado a nombre de la EMRU EIC.

En la mesa de trabajo como un comentario adicional sobre la observación, se propuso contactar a la CGN para que nos brinde orientación o un concepto de la viabilidad de incrementar las cuentas antes descritas o si, debemos reflejar en otras cuentas de orden y por cada uno de los valores adeudados a Oct.31/2016, con los correspondientes ajustes siguientes.

Con el Municipio de Cali, se ha intentado en varias oportunidades realizar una reunión para tratar el tema de operaciones recíprocas y solicitar las facturas de ser posible con ellos (Hacienda Municipal) y saber de los valores “adeudados”, lo cual no ha sido posible a la fecha. Se anexan correos que corroboran lo antes mencionado...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 44 de 1990, por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias, en el artículo 12 y en el Parágrafo del artículo 14 establece que:

“Artículo 12. (...) A partir del año 1991, los municipios podrán establecer la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, mediante decisión del respectivo concejo municipal. (...)

Artículo 14. (...) Parágrafo. Los actos administrativos (...) podrán ser revisados a solicitud del contribuyente, en los términos establecidos en el artículo 9° de la Ley 14 de 1983”.

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se

espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Una empresa controla el activo si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por lo anterior, y considerando que no se ha hecho la cesión de los predios tal y como se estipularon en los proyectos por usted mencionados, se requiere que tanto la Empresa como el Municipio, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los recursos bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Ahora bien, la Empresa controlará los predios, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen los predios.

En contraste, el Municipio poseerá el control de los predios al considerar la capacidad para usarlos o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que se usen para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los predios corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla los predios, será la entidad territorial la encargada de reconocerlos en sus activos.
- b. Si conjuntamente se concluye que la Empresa controla los bienes, éstos serán incorporados en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos.

Definido el anterior espectro, es viable determinar quien deberá reconocer el impuesto predial inherente a estos bienes.

Ahora bien, mientras se solventa las soluciones pertinentes derivadas de lo planteado anteriormente, si la empresa deberá desprenderse de recursos para pagar el impuesto predial, le corresponde reconocer el gasto y el pasivo respectivo. Si se acuerda que el pago lo asumirá el Municipio, la empresa no deberá reconocer gastos ni obligación, ni es imperativo su registro a nivel de las cuentas de orden.

No obstante que la titularidad jurídica no es el elemento esencial para determinar el reconocimiento o no de un activo, es indispensable que las dos entidades procedan con la mayor celeridad a definir en cabeza de quien se encuentra el control, según lo expuesto anteriormente, y adopten todas las medidas pertinentes, incluidas las de orden jurídico si fueren necesarias, para que exista absoluta claridad entre las partes sobre tal condición y sobre la obligatoriedad del pago del impuesto predial y demás erogaciones asociadas a los bienes.

CONCEPTO No 20172000017941 DEL 14-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Control de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde al Municipio

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos

Doctor
OMAR MORALES CONTRERAS
Gerente
Empresa Municipal de servicios Públicos de Tauramena
Tauramena- Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500080392, el día 14 de diciembre de 2016, en la cual consulta:

“... ¿Al no existir Contrato de Comodato o Acuerdo de Concesión a quien corresponde el control de los bienes, bajo el entendido que fue la alcaldía del Municipio de Tauramena quien realizó con recursos propios la contratación para posterior construcción de las redes urbanas que prestan el servicio público?”

Es dable puntualizar que mediante acuerdo municipal el municipio de Tauramena entrego la prestación de servicio de acueducto, aseo y alcantarillado a la empresa municipal de servicios públicos de Tauramena EMSET S.A E.S.P como institución creada por disposición directa de la ley de servicios públicos domiciliarios, por tal razón, urge clarificar el mecanismo contable y jurídico para implementar el proceso correcto....”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN N° 414 DE 2014

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece: (...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones indican lo siguiente:

“CAPÍTULO I ACTIVOS

(...) 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

10.5 Revelaciones

La empresa revelará para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos: (...)

i) el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos.

j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar); y (...)

(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.

La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) la empresa puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) el intangible le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

12.2 Medición inicial

(...)

Quando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

CAPÍTULO IV INGRESOS (...)

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. (...)

2.2 Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. (...)

Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN N° 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe

tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de

efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

No es de la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación determinar a quién corresponde el control de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, pues ello corresponde a la voluntad de la partes. Por lo tanto, es necesario que la Empresa y el Municipio, evalúen y definan conjuntamente las condiciones y alcance de la entrega de tales activos, en forma tal que les sea claro para ambas partes, identificar a quien corresponde el control, a efectos que puedan aplicar apropiadamente los procedimientos contables que a continuación se señalan, de cara al Marco Normativo que le corresponde a cada entidad.

Para ello deberán tener presente que la Empresa controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacer parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

En contraste, el Municipio ostentará el control de los bienes afectos a la prestación de los servicios públicos al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de

un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Una vez definido el control, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

a) Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla la infraestructura, será la entidad territorial la encargada de reconocerla en sus activos, teniendo en cuenta que su operación y su explotación fue concedida a la Empresa prestadora de servicios.

Por su parte, la Empresa evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por el Municipio a la empresa operadora de forma gratuita.

b) Si conjuntamente se concluye que es la empresa quien controla los bienes por la prestación de los servicios, éstos serán incorporados en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos.

En consecuencia, se aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, y sus modificaciones, considerando que la infraestructura es entregada por el Municipio a la empresa sin contraprestación.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
 Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017
 20172000017461 del 14-03-2017

CONCEPTO No. 20172000022681 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo

SUBTEMAS	Reconocimiento como activo de la infraestructura vial entregada temporalmente a IDESAN para su administración e intervención.
-----------------	---

Doctor

ANDRÉS SOLANO AGUILAR

Coordinador financiero y administrativo

Instituto para el Desarrollo Municipal de Santander - IDESAN

Bucaramanga -Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000366-2, del 02 de febrero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Para facilitar la respuesta solicitada, me permito adjuntar el convenio 1113 de 2016 donde se estipula entre otras las obligaciones de parte del departamento, de traspasar los corredores viales objeto del convenio recibidos de las entidades que intervienen en el convenio al IDESAN, como manifestamos en la solicitud anterior es indispensable ingresar al patrimonio de IDESAN dichos corredores viales para poder intervenirlos por parte del IDESAN.

Como se puede apreciar dentro del convenio el traspaso de los corredores viales al IDESAN es por un término preventorio de 16 años de acuerdo al plazo estipulado en el convenio.

Nuestra asesoría va encaminada a determinar cómo sería la forma correcta de contabilizar dichos corredores viales dentro de los estados financieros del IDESAN”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Convenio Interadministrativo de Cooperación No. 1113 de 2016, establece:

“CLAUSULA PRIMERA: OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, jurídicos y financieros entre el INVIAS, LA ANI, LA EROCVIL, EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER, EL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA Y EL INSTITUTO FINANICERO PARA EL DESARROLLO DE SANTANDER – IDESAN, para adelantar las actividades necesarias relacionadas con los estudios, diseños y la ejecución de las obras requeridas de construcción, rehabilitación, mejoramiento y

mantenimiento, el recaudo de peajes, así como la operación total de los siguientes tramos viales, que fueron objeto del contrato de Concesión No. 002 de 2006... (...)

CLAUSULA SEGUNDA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES. Las partes del presente convenio tendrán las siguientes obligaciones: (...)

2.2 OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO DE SANTANDER (...)

6. Adelantar la entrega temporal a IDESAN de la infraestructura vial necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN. (...)

2.3 OBLIGACIONES DE IDESAN: (...)

4. Asumir la administración y las intervenciones que se deriven del objeto del Convenio sobre la infraestructura vial, con cargo a los recursos que ingresen durante la vigencia del mismo al encargo fiduciario a que antes se hace referencia.

5. Adelantar por su cuenta y riesgo la operación total de la infraestructura vial, garantizando de manera continua e ininterrumpida la transitabilidad por los corredores viales afectos al desarrollo del convenio. (...)

8. Gestionar los trámites pertinentes para asumir la administración y las intervenciones sobre los corredores viales que sean necesarios para la ejecución de las obras. (...)

10. Recibir temporalmente del DEPARTAMENTO y durante la vigencia del presente convenio, para su administración e intervención, la infraestructura vial necesaria para la ejecución de las obras en el marco del mismo convenio, previo a la apertura de los procesos de selección de contratistas para la elaboración de los estudios, diseños y ejecución de las obras.

2.4 OBLIGACIONES DE LA ANI: (...)

2. Coordinar con las entidades de orden nacional, Departamental y Municipal, la entrega al DEPARTAMENTO de la infraestructura vial que estuvo afectada al Contrato de Concesión No. 002 de 2006, y entregarla para la administración y el desarrollo del proyecto.

2.5 OBLIGACIONES DEL INVIAS: (...)

3. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN, de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN, una vez constituido el Encargo Fiduciario establecido en la cláusula cuarta del presente convenio.

4. Mantener y recibir las vías de carácter nacional, objeto del presente convenio, hasta tanto sea constituido el Encargo Fiduciario establecido en la cláusula cuarta del presente convenio. (...)

2.6 OBLIGACIONES DE LA AEROCIVIL

1. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN, de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN. (...)

2.7 OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA

1. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN, de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN". (Subrayados fuera del texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece:

"PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad. (...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados". (Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala lo siguiente:

"1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos". (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo al Convenio Interadministrativo N° 1113 de 2016, a IDESAN le fue entregada temporalmente la infraestructura vial objeto del Contrato de Concesión No. 002 de 2006 para su administración e intervención, y se estableció que esta entidad deberá adelantar por su cuenta y riesgo la operación total de dicha infraestructura, sin embargo, el convenio no instituye en cabeza de cuál de las partes se encuentran los riesgos y beneficios asociados a la infraestructura.

En ese orden de ideas, para efectos del reconocimiento de la infraestructura vial como activo, las entidades correlacionadas deberán evaluar conjuntamente y decidir quién de ellas cumple sustancialmente con los preceptos para reconocer la infraestructura como activo, de acuerdo al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones. De esta manera, las entidades deberán considerar, entre otras, la capacidad para usar los bienes o definir el uso que un tercero debe darles para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios, y asumir sustancialmente los riesgos asociados con la infraestructura vial.

Definido lo anterior, la entidad que mantenga el control de la infraestructura vial será la que incorpore el activo en sus estados contables, y en notas a los estados financieros, deberán hacerse las revelaciones pertinentes.

Ahora bien, respecto a la competencia para que IDESAN realice la intervención a la infraestructura vial objeto del contrato, deberá atenderse el ordenamiento superior que rige a esa entidad e igualmente deberá ser objeto la evaluación conjunta mencionada anteriormente.

CONCEPTO No. 20172000025581 DEL 04-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de elementos de propiedades, planta y equipo

Doctor
VICTOR ALFONSO PARRA PEREZ
Auxiliar administrativo
Caja de Previsión Social Municipal de Bucaramanga
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500011682, del 02 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que dentro de los activos fijos, se tienen elementos de consumo valorados en un peso, tales como sellos, cosedoras, entre otros.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre cuál debe ser el tratamiento contable a aplicar para proceder con la eliminación de tales elementos, y qué figura jurídica se puede emplear para tal fin.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y presentación de información de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece en su numeral 4.1.1 que:

“La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información financiera es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o

ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual”.

De manera similar, se menciona en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual, que:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...) Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, en el numeral 10.1 del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, relativo al reconocimiento de propiedades, planta y equipo, se plantea que:

“Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable” (subrayado fuera del texto).

En cuanto a los criterios relacionados con la baja en cuentas de elementos de propiedades, planta y equipo, el numeral 10.4 del Marco Normativo de referencia, menciona que:

“Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (subrayado fuera del texto).

Por su lado, en el numeral 5 del capítulo VI del Marco Normativo, relacionado con políticas contables, cambios en estimaciones y corrección de errores, se establece que:

“5.1 Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

(...)

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error” (subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Instructivo 002 de 2014, el cual establece las instrucciones para la transición al Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, plantea que:

“El estado de situación financiera de apertura es aquel en el que por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo. Este estado se elaborará con corte al 1 de enero del 2015, año en que inicia el periodo de transición, fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los primeros estados financieros del periodo de aplicación; por ello, no tendrá efectos legales.

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura según el nuevo Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Estas actividades pueden llevar a la empresa a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2014, no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada empresa podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los elementos del estado de situación financiera de apertura cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo y en el presente Instructivo.

(...)

Las principales actividades que realizará la empresa en la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- 1- Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero (...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se determina que inicialmente, la entidad debe analizar los elementos objeto de la consulta, tales como cosedoras, sellos y demás, a la luz de los criterios de reconocimiento de activos, esto es, que tenga un flujo probable de beneficios y que tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad, en conjunto con los criterios de reconocimiento relativos a propiedades, planta y equipo, independientemente de su monto, es decir, que correspondan activos empleados por la

empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos o para generar ingresos producto de su arrendamiento; que no se espere venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y que se prevea usarlos durante más de un periodo contable.

Ahora bien, en función de la cuantía, dentro de la política de materialidad, la entidad podrá determinar para ciertos activos, cuantías máximas relativas a la posibilidad de cargar el costo total de adquisición a gastos o depreciarlos dentro del mismo año, en concordancia con las particularidades de la entidad, sin perjuicio de las medidas necesarias para garantizar la preservación del patrimonio público y de las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

Con base en lo anterior, de no cumplirse las condiciones necesarias para considerar a los elementos mencionados como activos, y por ende, como propiedades, planta y equipo, en conjunto con la política de materialidad, se procederá a darlos de baja en los términos establecidos, de acuerdo a los cuales cualquier diferencia que surja se reconoce como un gasto en el estado de resultados.

Sin embargo, es importante considerar que en la aplicación del Instructivo 002 de 2014 para la elaboración del estado de situación financiera de apertura como transición al Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, como parte de las actividades que la entidad tuvo que realizar, en primer lugar debió identificar si los elementos cumplían los requisitos para continuar siendo reconocidos como activos de la entidad y clasificados como propiedades, planta y equipo.

En línea con lo anterior, de no haberse realizado el análisis correspondiente en la fecha de elaboración del estado de situación financiera de apertura, la entidad deberá considerar que al existir partidas en propiedades, planta y equipo que no cumplan con la definición de activo, se configura la existencia de un error, toda vez que corresponde a un fallo al utilizar información fiable, y por tanto, la eliminación de los elementos deberá tratarse de conformidad con lo establecido en el numeral 5.3., del capítulo VI del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Respecto a la figura jurídica que se podría emplear para dar de baja los elementos mencionados con anterioridad, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre dicho aspecto, toda vez que corresponde a una situación que la entidad debe evaluar internamente en conjunto con su área jurídica, o aquella que haga de sus veces.

CONCEPTO No. 20172000030151 DEL 07-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento de la depreciación bajo el nuevo Marco Normativo, frente a las normas tributarias

Doctor

OSWALDO RAMÍREZ GUTIÉRREZ
 Coordinador de activos fijos
 E.S.E. I.P.S. del Municipio de Cartago
 Cartago, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020712, del día 21 de abril de 2017, en la cual se señala:

“¿Aún se deprecian los activos fijos de la siguiente forma?: (1) si un activo vale 0.5 SMMLV o menos, se lleva como gasto; (2) si el activo vale entre 0.5 y 2 SMMLV, se deprecia en el mismo año de la compra. (3) si un activo vale 2 SMMLV o más, se deprecia de acuerdo a lo establecido en el Decreto 1819 de 2016 (Reforma Tributaria). ¿Qué mecanismo o norma debo tener en cuenta para la elaboración del manual para el manejo de los activos fijos bajo las NIIF?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, establece:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución No. 414 de 2014 “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”, resuelve en los siguientes artículos:

“Artículo 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco conceptual y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

Siendo así, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 señala:

“1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de

Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la característica fundamental de Relevancia se define de la siguiente forma:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.” (Subrayados fuera de texto)

Asimismo, la norma de Propiedades, planta y equipo, contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, señala en los siguientes numerales:

“21. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la empresa distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total, de dichas partidas y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales.

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios

económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Las normas tributarias no regulan el campo contable de las entidades públicas, razón por lo cual con independencia de las normas y regulaciones que enmarcan la legislación tributaria, la contabilidad financiera deberá conservar los principios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en consonancia con lo estipulado en la Ley 1314 de 2009. Significa entonces que los resultados obtenidos por la aplicación de la regulación contable, pueden ser diferentes de los resultados obtenidos por la aplicación de la regulación tributaria, en tanto se hayan generado por la interpretación correcta de los principios que las enmarcan.

A partir de la entrada en vigencia de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, incluido el cronograma mediante el cual se confiere un mayor plazo a las Empresas que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, según lo estipulado en el párrafo 1 del artículo 3 de la Resolución 663 de 2015, corresponde a las Empresas definir en sus políticas contables los criterios de materialidad bajo los cuales podrán llevarse como gasto o como activo en el Estado de Situación Financiera, los bienes adquiridos, así como la depreciación a aplicar cuando sea procedente, de acuerdo con las vidas útiles estimadas.

Ahora bien, para todos los efectos contables la Empresa deberá acudir a los principios contenidos en la norma de propiedades, planta y equipo para darle tratamiento a los activos fijos sobre los que ejerza control y de los cuales se espere obtener a futuro, beneficios económicos. La depreciación se determinará de acuerdo al tiempo en que se estime se va a usar el bien, para esto, las vidas útiles serán definidas y soportadas en la política contable de la Empresa. Para la definición de la política contable, es necesario acudir a juicios profesionales, para la determinación de las vidas útiles se tendrá en cuenta los factores mencionados en la norma y se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

CONCEPTO No. 20172000043341 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento de terreno recibido en comodato por periodo de un año, para ser reconocido en Propiedad, Planta y Equipo o revelado en notas.

Doctora

MYRIAM C. CARDENAS. A.

Profesional Universitaria

Terminal de Transportes de Manizales S.A.

Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003218-2, del día 14 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto sobre reconocimiento como Propiedad, Planta y Equipo o revelación en notas de un terreno

recibido en calidad de comodato y de propiedad de INFIMANIZALES, por un periodo de un año, según el Marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Resolución 414 de 2014.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.

(...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se

espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la

probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, establece en el Capítulo I:

“10. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

10.2. Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo (...)

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

(...) Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos.

(...)

La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. (...) Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

(...)

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

(...)

10.5. Revelaciones

La empresa revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

(...)

i) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, esta normatividad en el Capítulo IV, señala:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.

Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.

La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.

2.2.2. Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar.

2.2.3. Devolución de subvenciones

El reembolso de una subvención se reconocerá como una reducción del saldo del pasivo inicialmente reconocido y como una disminución del valor del activo correspondiente de acuerdo con la naturaleza de los recursos a entregar. La diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define las siguientes cuentas:

“1605 – TERRENOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras ampliaciones o construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros que cumplan con la definición de activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los terrenos adquiridos.
 - 2- El valor de los terrenos recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
 - 3- El valor de los terrenos reclasificados de propiedades de inversión.
 - 4- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
 - 5- El valor de las mejoras.
- (...)

2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros (...)

4430 – SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por concepto de subvenciones.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas y con el propósito de dar solución a su inquietud, se señala lo siguiente:

El tratamiento contable de los contratos de comodato, no está desarrollado expresamente dentro de la Resolución N° 414 de 2014, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a esta resolución, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a los intervinientes en los contratos de comodato, a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes entregados en comodato bajo el contexto del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, atendiendo los lineamientos que se señalan a continuación.

Para el efecto, una empresa en calidad de comodataria, controlará los bienes si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, usarlos la mayor parte de su vida económica, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados a dichos bienes.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

1. Transferencia sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% o de la porción de un activo entregado al comodatario.

1.1. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

El comodatario, debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES

1.2. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodatario debe incorporar el activo y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo recibido y un crédito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Una vez se cumplan las condiciones, se reconoce el ingreso en

la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

2. Transferencia no sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del activo al comodatario.

2.1. Si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo.

El comodatario deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo por el plazo pactado en el acuerdo, para lo cual deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo para tener el derecho de uso sobre el activo y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos, así: mediante un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, 443006-Bienes recibidos sin contraprestación o 443090– Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES.

Adicionalmente, los bienes en comodato los debe reconocer, medir, revelar y presentar, la entidad que cumpla los criterios para reconocerlos como activos, es decir, sean recursos controlados, de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente, aplicando la norma que corresponda al tipo de bien incluido en el acuerdo, en las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Si luego de realizar la evaluación de las condiciones para determinar el control del bien, de acuerdo a juicios profesionales de los intervinientes del contrato, no se cumplen los criterios para el reconocimiento del bien como activo, éste se revelará en notas a los estados financieros, si se considera que esta información es relevante para los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20172000054851 DEL 25-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Avalúos técnicos de Propiedades, planta y equipo, en el periodo de aplicación del nuevo Marco normativo

Señor

HELI ROJAS ROBLES

Subgerente Financiero

INDUSTRIA MILITAR

Bogotá

ANTECEDENTES

La Industria Militar – INDUMIL es una empresas industrial y comercial del estado adscrita al Ministerio de Defensa Nacional cuyo marco normativo de regulación contable en la adopción de las Normas internacionales de Información Financiera – NIIF es la Resolución 414 de 2014, que corresponde a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

En aplicación del Instructivo No. 002 de 2014 emitido por la Contaduría General de la Nación, INDUMIL reconoció en su medición inicial la propiedad, planta y equipo por el costo de reposición depreciado determinado a través de los avalúos técnicos disponibles en la fecha de transición, es decir el estado financiero de apertura – ESFA – a 01 de enero de 2015 se reconocieron los avalúos como mayor valor del costo de las propiedades planta y equipo lo que implica contablemente la adición al costo histórico del valor de las valorizaciones y su eliminación de las cuentas contables respectivas (1999 Valorizaciones – 3240 Superávit por Valorización)

En segundo año de aplicación del nuevo marco normativo:

- ¿Cuál es el efecto contable de realizar avalúos técnicos de propiedad, planta y equipo?
- ¿Deben contabilizarse los mayores valores determinados entre el nuevo valor comercial establecido y el valor contable, o únicamente en el caso de que se determinen menores entre la contabilidad y el nuevo valor comercial se deberán registrar en la información financiera los deterioros correspondientes?

CONSIDERACIONES

El marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público Resolución 414 de 2014 en su parte II Normas Capítulo 10 Y 16 establece:

10. PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. (Subrayado fuera del texto)

El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos. (Subrayado fuera de texto) (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (Subrayado fuera de texto)

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la empresa considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la empresa estimará dicho valor.

La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares. (Subrayado fuera de texto)

Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (Subrayado fuera de texto)

La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores

16 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

- El deterioro de valor de un activo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.
- Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos que la empresa considere materiales y que estén clasificados en a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; d) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y e) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.
- La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

16.1. Reconocimiento

La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño que genera entradas de efectivo a favor de la empresa, las cuales son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.
(...)

16.2. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable. (Subrayado fuera del texto) (...)

16.3. Indicios de deterioro del valor de los activos

Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la empresa recurrirá, entre otras, a las siguientes fuentes externas e internas de información:

Fuentes externas de información:

- a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la empresa, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la empresa.
- c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

Fuentes internas de información:

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente el beneficio económico que el activo le genera a la empresa. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo ya no como indefinida sino como finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

Entre la evidencia que la empresa puede allegar para documentar la existencia de indicios internos del deterioro del valor se encuentran, entre otros, opiniones de expertos, planos, fotografías, videos o declaraciones del personal interno acerca de la situación operativa de los activos cuyo deterioro físico se pretende probar; cambios de uso ordenados por la empresa; reestructuraciones; informes de producción; indicadores de gestión; flujos de efectivo significativamente mayores a los presupuestados inicialmente para operar o mantener el activo; flujos netos de efectivo reales (o resultados) derivados de la operación del activo que sean significativamente inferiores a los presupuestados; incrementos significativos de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo que se registren cuando se sumen las cifras del periodo corriente más las cifras presupuestadas para el futuro.

Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

16.5 Medición del deterioro del valor de los activos

16.5.1. Activos individualmente considerados

El valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su valor recuperable cuando este último sea inferior al valor en libros. Esa reducción será una pérdida por deterioro del valor que se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

Cuando el valor estimado de la pérdida por deterioro del valor sea mayor que el valor en libros del activo con el que se relaciona, la empresa reconocerá un pasivo si está obligada a ello por otra Norma. Para el efecto, aplicará lo establecido en la Norma de Provisiones. Luego del reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros. Esto con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante. (...)

16.7. Revelaciones

Para cada activo individual, unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo, que se hayan deteriorado, se revelará en la clasificación que corresponda (propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; activos biológicos e inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos) la siguiente información:

- a) el valor de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo;
- b) el valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo;
- c) los eventos y circunstancias que hayan llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor; y
- d) la naturaleza del activo y, si la empresa presenta información segmentada de acuerdo con la Norma de Segmentos de Operación, el segmento principal al que pertenezca el activo; lo anterior, para cada activo individual. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a lo expuesto anteriormente nos permitimos precisar:

Con respecto de sus preguntas cuál es el efecto contable de realizar avalúos técnicos de Propiedad, planta y equipo, y si deben contabilizarse los mayores valores determinados entre el nuevo valor comercial establecido y el valor contable, o únicamente en el caso de que se determinen menores entre la contabilidad y el nuevo valor comercial se deberán registrar en la información financiera los deterioros correspondientes; este Despacho le informa que en el periodo de aplicación de la Resolución 414 de 2014, la medición posterior de los activos se obtiene de la siguiente manera: al costo del activo reconocido en su medición inicial, se le deben restar los costos por depreciación y el deterioro acumulado, si estos llegasen a existir, para los cuales aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos.

Para efectos de la aplicación del nuevo Marco normativo, no se requiere efectuar avalúos técnicos con propósitos de determinar valorizaciones, toda vez que la medición posterior de las propiedades, planta y equipo deben efectuarse de conformidad con lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior.

Ahora bien, en algunos casos los avalúos técnicos podrían ser instrumento para efectos de determinar el valor recuperable de las Propiedades Planta y Equipo, cuando estas

presenten indicios de deterioro, de conformidad con lo estipulado en la norma de deterioro del valor de los activos, dado que los avalúos técnicos, dependiendo de la metodología utilizada podrían determinar el valor razonable menos los costos de disposición del bien o su valor en uso. El valor recuperable del bien corresponde al mayor entre estos dos valores.

En este orden de ideas, si en una medición posterior el valor en libros es superior al valor recuperable se reconoce una pérdida por deterioro, para lo cual se debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 5351-DETERIOROS DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO; si en un período posterior el valor recuperable es superior al valor en libros se revertirá la pérdida por deterioro debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 483006 Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR. En todo caso el valor en libros del activo una vez revertidas las pérdidas por deterioro no deben superar el valor en libros que tendría el activo si nunca se hubiesen reconocido pérdidas por deterioro.

CONCEPTO No. 20172000056261 DEL 06-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Posibilidad de aplicar el modelo de revaluación en la medición posterior de propiedades, planta y equipo

Doctor
FRANCISO VALENCIA
Gerente general
Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Pereira S.A. E.S.P
Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500030382, del 28 de junio de 2017, mediante el cual solicita conceptuar si con el fin de revelar fielmente la realidad económica de la empresa, de acuerdo a los parámetros establecidos en las NIIF, es procedente la utilización del modelo de revaluación como

método de medición posterior para la propiedad, planta y equipo de la entidad, de acuerdo a la información técnica obtenida al cierre de la vigencia 2015 que permite registrar el “valor real” de los activos fijos de la Empresa, guardando la fidelidad de la información, frente a una política contable que ya fue modificada en la actualidad.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece que:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley” (subrayado fuera del texto).

En cuanto a la Ley 298 de 1996, se menciona en su Artículo 4 que:

“Artículo 4. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;
- Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

(...)

- Expedir las normas para la contabilización de las obligaciones contingentes de terceros que sean asumidas por la Nación, de acuerdo con el riesgo probable conocido de la misma, cualquiera sea la clase o modalidad de tales obligaciones, sin perjuicio de mantener de pleno derecho, idéntica la situación jurídica vigente entre las partes, en el momento de asumirlas;

- Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;
- Expedir las normas para la contabilización de los bienes aprehendidos, decomisados o abandonados, que entidades u organismos tengan bajo su custodia, así como para dar de baja los derechos incobrables, bienes perdidos y otros activos, sin perjuicio de las acciones legales a que hubiere lugar;
- Impartir las normas y procedimientos para la elaboración, registro y consolidación del inventario general de los bienes del Estado;

(...)

4. Determinar las entidades públicas y los servidores de la misma responsables de producir, consolidar y enviar la información requerida por la Contaduría General de la Nación (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Ley 1314 de 2009 establece en su Artículo 6° que:

“Artículo 6°. Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información” (subrayado fuera del texto).

El referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, incorporado mediante la Resolución No. 628 de 2015, establece que:

“5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN CONTABLE PÚBLICA

5.1 Régimen de Contabilidad Pública

(...)

La regulación contenida en los marcos normativos tiene como objeto definir los criterios que deben observarse en el desarrollo del proceso contable.

El RCP está basado en una estructura metodológica para su construcción. La sujeción a una metodología garantiza coherencia, consistencia y legitimidad conceptual al proceso de regulación y normalización. Así, este Régimen se fundamenta, además de la autoridad legal, en preceptos lógicos y racionales que se contrastan con la realidad organizacional y el entorno jurídico, económico y social en el que se aplica; esta dinámica para la regulación ha sido discutida, aceptada y validada por la comunidad académica y profesional contable, por los diferentes reguladores a nivel internacional y por los usuarios de la información.

De igual manera, este Régimen incorpora conceptos y criterios de los estándares internacionales de información financiera de mayor aceptación a nivel internacional. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado.

5.2 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

(...)

5.2.2 Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

Este Marco normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa

Este Marco es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.

En la definición de este Marco normativo se consideraron los siguientes aspectos: a) el entorno jurídico y económico de las empresas de propiedad estatal; b) las necesidades de

información de los usuarios de la contabilidad pública; c) la utilidad de la información obtenida al aplicar los criterios; d) la relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla; e) la actividad que las empresas desarrollan; f) las relaciones y operaciones que se dan entre entidades de propiedad estatal y con las entidades de gobierno con las cuales estén vinculadas; g) la capacidad técnica, tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y h) las posibilidades de su implementación.

El Marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Resolución No. 414 de 2014, resuelve, entre otros aspectos, los siguientes:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, establece en Capítulo I – Activos, que:

“(…)

10. Propiedades, planta y equipo

(...)

10.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

(...)” (subrayado fuera del texto).

De igual forma, el marco normativo establece dentro del numeral 5, relativo a Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, que:

“5.1. Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

(...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que de acuerdo a los elementos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996 y confirmados por el Artículo 6° de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación cuenta con las facultades regulatorias respecto a la Contabilidad Pública, así como con la capacidad de definir las entidades responsables de producir,

consolidar y enviar la información que se requiera por la CGN, regulación que les aplicable obligatoriamente a esa Empresa.

Bajo este contexto, la Resolución No. 414 de 2014, expedida por la CGN, es de aplicación por parte de las empresas, que como la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Pereira S.A. E.S.P, se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, con el fin de dar desarrollo al proceso contable en su conjunto, es decir, para ser aplicada integralmente en el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos; por lo que resulta preciso aclarar que la Empresa no podrá dar aplicación a las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF.

Con base en lo anterior, si bien la empresa cuenta con la autonomía para seleccionar y aplicar las políticas contables para el reconocimiento y medición de determinados hechos económicos, debe considerar en primera instancia que dicha política se encuentre definida de manera congruente con los aspectos ya definidos en el Marco Normativo anteriormente expuesto, que para el caso de las propiedades, planta y equipo, considera que su medición posterior será al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, sin plantear ninguna revaluación adicional.

Por último, es importante considerar que debido a la actualización de la política contable de propiedades, planta y equipo, en donde la empresa incluyó el uso de la revaluación como método de medición posterior, aun cuando dicho planteamiento no se encuentra diseñado de forma acorde al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se podría haber configurado la existencia de un error en la determinación de los saldos contables, caso en el cual la empresa deberá dar el tratamiento correspondiente a la corrección de errores, de acuerdo a lo establecido en el numeral 5 del capítulo VI de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, relativo a cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Se reitera sobre la necesidad que la Empresa se circunscriba a aplicar la regulación local, en este caso expedida por la CGN y no las NIIF que son expedidas por reguladores internacionales.

CONCEPTO No. 20172000063891 DEL 09-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de obras y mejoras en propiedades ajenas realizadas a un terreno sobre el cual la empresa firmó un contrato de comodato por un año Registro contable para reconocer las diferencias contables y fiscales que se presentan en la depreciación de una edificación

Doctora

MYRIAM C. CÁRDENAS A.

Profesional Universitario

Terminal de Transporte de Manizales S.A.

Manizales -Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500039572, del día 23 de agosto de 2017, en la cual se señala:

“1. La Terminal de Transporte de Manizales, realizó una inversión en un lote de propiedad de Infimanizales, del cual tenemos suscrito un Comodato, los costos incurridos o inversión realizada en dicho lote, se amortizaron en su totalidad, bajo el Régimen anterior.

En la elaboración del ESFA, la Terminal de Transporte de Manizales S.A omitió incluir el procedimiento “1.4.5 Obras y mejoras en propiedad ajena” del Instructivo 002 del 08 de Septiembre de 2014, ya que dicha inversión estaba amortizada en su totalidad.

Consideramos que debemos reconocer estas Obras y Mejoras en propiedad Ajena, activar en la Propiedad Planta y Equipo. Como se reconocería estas Obras y Mejoras en Propiedad Ajena y la forma de amortización, puesto que la Entidad firmó un Contrato de Comodato por un año, con INFIMANIZALES, por el Terreno, donde se realizaron las inversiones.

2. En el año 2010 la administración de la sociedad decidió depreciar la edificación de Los Cábmulos a un plazo de 50 años, mientras que fiscalmente, y por disposición legal, el plazo de depreciación es sólo de 20 años. La anterior decisión conlleva a que exista una

diferencia contable-fiscal la cual se registró en la cuenta 1690 (Depreciación diferida) la contrapartida a la cuenta 2915 (Créditos diferidos).

Nuestra consulta es si este mismo registro contabilizado bajo el Régimen Anterior (sic), se debe hacer en la contabilidad bajo NIIF.”

En comunicación telefónica sostenida con la consultante, se precisa que los terrenos recibidos en comodato fueron reconocidos en el Estado de Situación Financiera al haber transferencia sustancial de riesgos y beneficios por parte del comodante, en consonancia con una de las alternativas expuestas en el concepto 20175500043341 del 26 de julio de 2017, que sobre el terreno donde se han construido las mejoras en cuestión de esta consulta, se dirigió a la Dra. Miryam C. Cárdenas A.-.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Sobre el reconocimiento de obras y mejoras en propiedades ajenas y la forma de amortización. Las inversiones se realizaron a un terreno sobre el cual la empresa firmó un Contrato de Comodato por un año, dichas inversiones se amortizaron en su totalidad bajo el régimen anterior.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Par que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencia a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceros personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento del activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la empresa con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

6. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo...” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Instructivo No. 002, emitido por la Contaduría General de la Nación para orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el numeral 1.4.5 lo siguiente:

“1.4.5 Obras y mejoras en propiedad ajena

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, las obras y mejoras en propiedad ajena representan el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la empresa para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

a) Identificar los desembolsos que la empresa tiene registrados en la cuenta Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

b) Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) dieron origen a bienes que cumplen con la definición de activo, es decir, si son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.

c) Clasificar, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, los bienes originados por los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:

i) El desembolso se clasificará como una propiedad, planta y equipo en la medida en que el bien, producto de las adiciones o mejoras, sea empleado por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.

ii) El desembolso se clasificará como una propiedad de inversión en la medida en que el bien, producto de las adiciones o mejoras, corresponda a un activo representado en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

d) Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para propiedades, planta y equipo, y para propiedad de inversión, según corresponda.

e) Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con el literal c) como propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.”(Subrayado fuera de texto)

Pregunta 2. Registro contable bajo el nuevo marco normativo, para reconocer las diferencias contables y fiscales que se presentan en la depreciación de la edificación.

El Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala en el numeral 169 y 196 lo siguiente:

“169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos.

196.... El impuesto diferido se amortizará durante los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron...” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos e incorporado mediante Resolución 356 de 2007, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las diferencias que resultan entre la depreciación contable y la fiscal, de acuerdo con las normas legales establecidas para el efecto. En el caso que la depreciación fiscal exceda a la contable, debe registrarse dicho efecto como contrapartida en impuestos diferidos; si por el contrario, la depreciación contable excede a la fiscal, dicho efecto se mostrará como contrapartida, debitando impuestos diferidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2915-Créditos Diferidos y 1910- Cargos Diferidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El exceso de la depreciación fiscal sobre la contable.

SE ACREDITA CON:

1- El defecto de la depreciación fiscal sobre la contable.

2- La liberación o amortización de la depreciación diferida.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que

no Captan ni Administran Ahorro del Público, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

“2.2. Impuestos diferidos

2.2.1. Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

8. La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado...

(...)

10. La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa, en los mismos periodos en que se revertan dichas diferencias, disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

(...)

16. Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

2.2.2. Determinación de la base fiscal

19. La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

(...)

2.2.3. Medición inicial

22. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar o pagar en el futuro cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan aprobado al final del periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele.

(...)

Así mismo, el Catálogo general de cuentas, expedido por la Contaduría General de la Nación e incorporado mediante la Resolución No. 139 de 2015, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del impuesto a las ganancias pagado que es susceptible de recuperarse en periodos futuros y que se origina por a) diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias reduzcan la ganancia fiscal de periodos futuros en los cuales el activo se recupere o el pasivo se liquide; y b) beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los activos por impuestos diferidos...

(...)

2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del impuesto a las ganancias que se espera pagar en periodos futuros y que se origina por diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros en los cuales el activo se recupere y el pasivo se liquide.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los pasivos por impuestos diferidos...”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. Sobre el reconocimiento de obras y mejoras en propiedades ajenas y la forma de amortización. Las inversiones se realizaron a un terreno sobre el cual la empresa firmó un Contrato de Comodato por un año, dichas inversiones se amortizaron en su totalidad bajo el régimen anterior.

Cuando hay transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros derivados del activo (terreno) del comodante al comodatario, las obras y mejoras efectuadas al terreno, se reconocerán como mayor valor del mismo siempre que cumplan con la definición de activo del marco conceptual, y sean erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Para efectos de transición, el registro contable que la empresa debió realizar en su momento es mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1640-EDIFICACIONES, al tratarse de obras y mejoras por concepto de construcciones para la puesta en marcha del terminal de transporte, y un crédito en la subcuenta 326806-Propiedades, planta y equipo de la cuenta contable 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. El valor por el cual se tuvo que haber reconocido

dichas obras y mejoras es por el determinado en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, del Instructivo 002 de 2014.

Por su parte, la depreciación de dichas obras y mejoras se debe realizar atendiendo los principios de la norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en este sentido, la empresa deberá estimar vidas útiles las cuales deben estar definidas y soportadas en las políticas contables y operativas, considerando el tiempo durante el cual se esperan utilizar dichas edificaciones con fundamento en la experiencia que la empresa tenga para activos similares, y a que en el convenio se estipula que: “Infi-Manizales se encuentra facultado para otorgar al comodato del inmueble requerido por el Terminal de Transportes de Manizales S.A. bajo el entendido que la suscripción del mismo significa la prestación interrumpida del servicio de transporte intermunicipal e interveredal, beneficiando así a una gran población de la ciudad de Manizales y sus alrededores...”

Ahora bien, bajo este contexto, si la empresa omitió para el Estado de Situación Financiera de Apertura realizar las actividades propuestas en el numeral 1.4.5. Obras y mejoras en propiedad ajena del que habla el Instructivo 002 de 2014, el ajuste que deberá adelantar, será mediante la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa. Para tal efecto, la empresa realizará el ajuste debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1640-EDIFICACIONES, y deberá acreditar la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, así mismo, deberá acreditar la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y debitar la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES; ya que de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

El ajuste indicado en el párrafo anterior, se realizará siempre que el error sea considerado como material, no obstante, para aquellos errores clasificados como inmateriales o de los cuales su reexpresión retroactiva sea considera impracticable, por cuanto la Empresa adelantó todas las gestiones necesarias para hacerlo; no se requerirá la reexpresión retroactiva a la que hace referencia el marco normativo, sin embargo, se deberán realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

Pregunta 2. El registro contabilizado bajo el Régimen Anterior (sic), se debe hacer en la contabilidad bajo NIIF Registro contable bajo el nuevo marco normativo, para reconocer las diferencias contables y fiscales que se presentan en la depreciación de la edificación.

El Régimen de Contabilidad Pública permitía la utilización de vidas útiles estimadas, no obstante, las reglas fiscales vigentes en ese momento, determinaban dichas vidas útiles para el cálculo de la depreciación de los bienes incluidos en la categoría de propiedades, planta y equipo. Conforme a lo anterior, se generaban diferencias entre los valores de las depreciaciones contables y fiscales, las cuales debieron ser reconocidas atendiendo una de las dos siguientes opciones:

- Si la depreciación fiscal exceda a la contable: la empresa tuvo que haber registrado en su momento un débito en la subcuenta 169001-Exceso fiscal sobre la contable de la cuenta 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA, y un crédito en la subcuenta 291502-Impuestos diferidos de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

- Si la depreciación contable excede a la fiscal: la empresa tuvo que haber registrado en su momento un crédito en la subcuenta 169002-Defecto fiscal sobre la contable (Cr) de la cuenta 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA, y un débito en la subcuenta 191087-Impuesto diferido de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Ahora bien, producto de la aplicación del marco normativo, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, también se pueden generar diferencias entre las bases contables y fiscales. Las discrepancias en las depreciaciones residen en que la norma de Propiedades, planta y equipo permite la utilización de vidas útiles estimadas, y la base de depreciación involucra el costo del activo más otros elementos susceptibles a ser capitalizados; no obstante, el manejo fiscal de los activos poseídos a diciembre 31 de 2016 se realiza conforme a las reglas fiscales anteriores pues así lo establece el artículo 137 del Estatuto Tributario; es decir, vidas útiles fiscales vigentes de 5, 10 y 20 años, y como base de depreciación el costo fiscal que para tal efecto lo determina el Estatuto Tributario. Por su parte, para los activos fijos adquiridos después de diciembre 31 de 2016, se manejan las nuevas reglas fiscales contenidas en la Ley 1819 de 2016, es decir, vidas útiles estimadas conforme así lo indica el artículo 137 del Estatuto Tributario y bases de depreciación que excluye ciertos elementos. En consecuencia, estas reglas fiscales generan diferencias frente al marco normativo por uso de bases de depreciación y vidas útiles diferentes.

Por su parte, la norma de Impuesto a las ganancias, en su numeral 2.2. Impuestos diferidos, determina el procedimiento para reconocer un activo o un pasivo por impuesto de renta diferido, para esto, se deberá calcular las diferencias temporarias, las cuales surgen de comparar el valor en libros de los activos y pasivos con sus respectivas bases fiscales. La base fiscal de un activo, se determinará conforme a los principios de la regulación fiscal vigente, y corresponde al valor que la empresa pueda deducir de dicho activo con respecto de los beneficios económicos futuros que de este se deriven, los

cuales se reflejan en forma de efectivo o sus equivalentes o bien, por el uso continuado de los mismos.

En este entendido, habrá diferencia temporaria en la medida en que la base fiscal de la edificación difiera de su valor en libros, esto se logra solo si dicha base fiscal genera consecuencias fiscales, de lo contrario, la base fiscal del activo será igual al valor en libros lo que implica que la diferencia temporaria es igual a cero y por tanto no se configura impuesto de renta diferido para esa cuenta contable.

Es así como, la empresa reconocerá las diferencias temporarias presentadas, atendiendo una de las dos siguientes opciones:

- Como un activo por impuestos diferidos. Cuando exista una diferencia temporaria deducible en la medida en que se configure una reducción en la ganancia fiscal futura, para esto, el registro contable que deberá adelantar será mediante un débito en la subcuenta contable 198506-Propiedades, planta y equipo de la cuenta contable 1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, con un crédito en la subcuenta 482506-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 4825-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO.

- Como un pasivo por impuestos diferidos. Cuando exista una diferencia temporaria imponible, en la medida en que se configure una ganancia fiscal futura susceptible de incrementar la renta líquida. En este sentido, el registro contable que la empresa deberá efectuar será mediante un crédito en la subcuenta contable 291806-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, debitando la subcuenta 582206-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 5822-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO.

Considerando lo anteriormente expuesto, los registros contables del Régimen de Contabilidad Pública precedente difieren de los registros que se deben realizar por la aplicación del nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, estas radican en la utilización de cuentas del activo y pasivo diferentes, así como de cuentas de resultados para reconocer las diferencias temporarias activas y pasivas, en el caso del nuevo Marco Normativo. Como consecuencia de ello, la entidad deberá aplicar integralmente el procedimiento anteriormente señalado bajo los criterios establecidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000097891 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del modelo de revaluación en la medición posterior de propiedades, planta y equipo.

Doctor
EGON ADOLFO SANTIAGO DURAN
Contador Público
Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500044352, del día 02 de octubre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) Dentro del proceso de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público – NICSP Resolución 414 de 2014, una sociedad del sector público, tomando como base los Estados Financieros para el periodo terminado el día 31 de Diciembre de 2014, dio aplicación a los procedimientos establecidos en el instructivo 002 de 2014, sociedad que se encuentra en proceso de desarrollo en su construcción, instalación y montaje, registrando en su estado financiero de apertura la existencia de un inmueble con las siguientes características:

Costo histórico del inmueble a diciembre 31 de 2014	\$49.000 MM
Valorizaciones a diciembre 31 de 2014	\$20.000

El proyecto que se desarrolla es de un altísimo alcance social y económico, de reivindicación de la zona deprimida de una ciudad, es un proyecto de ciudad, que efectuadas inversiones adicionales significativas en el año 2015 a diciembre 31 presenta la siguiente composición, en el caso de las valorizaciones respaldadas con avalúos técnicos rigurosos:

Costo histórico del inmueble a diciembre 31 de 2015	\$75.000 MM
Valorizaciones a diciembre 31 de 2015	\$30.000
Valor del bien a diciembre 31 de 2015	\$105.000 MM

Interpreta el asesor de las NIIF que atiende a la sociedad en aplicación del anexo de la resolución 414 de 2014, de ese despacho, “Norma para el reconocimiento, medición,

revelaciones y presentación de los hechos económicos”, página 65, versión N°2, (10.3 Medición Posterior) que la medición del activo objeto del reconocimiento se debe hacer al costo incluyendo la revaluación de diciembre 31 de 2014, esto es por,

Costo histórico	\$75.000 MM
Valorizaciones a diciembre 31 de 2014	\$20.000
Valor del bien a diciembre 31 de 2015	\$95.000 MM

Cuando el valor del bien como se señaló más arriba es de \$ 105.000MM, depreciándose la suma significativa de \$ 10.000mm, lo cual iría en contravía del concepto fundamental de que los estados financieros deben reflejar razonablemente la situación económica y financiera de la sociedad al momento de su confección, por ello no compartimos la apreciación de que está revaluación, no se puede registrar, desfigurándose la realidad económica y financiera del estado que debe reflejar dicho valor.

Por lo anterior, sometemos a su consideración cual es el valor a registrar del bien, se debe hacer por \$75.000MM, \$95.000MM o por \$105.000MM?, llamando la atención que la valorización del bien va a seguir incrementando apreciablemente y si Uds. Son de la opinión que dichas valorizaciones no forman parte del costo del activo.

Me permito transcribir pronunciamiento de la IASB, en el cual se permite la opción de utilizar el modelo de revaluación de Propiedades, Planta y Equipo contemplado en la Sección 17 de las NIIF para PYMES, el cual en un sentido realista reconoce el mi opinión la tremenda debilidad conceptual existente de hoy de desconocer el mayor valor que tiene un bien después de la confección del estado de situación financiera de apertura y que no se expresa ello en los estados financieros futuros, existiendo dicho hecho económico, enviándose un mensaje negativo a la comunidad de que los estados financiera no están reflejando la realidad económica y financiera del ente que está publicando su situación. (...)

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas

sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

Por su parte, la Ley 1314 de 2009 establece en su Artículo 6°, referente a las autoridades de regulación y normalización técnica, que “...Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información” (subrayado fuera del texto).

El párrafo 102 del numeral 5.2.2 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “Este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.”(Subrayado fuera del texto).

El Artículo 3 de la Resolución N° 414 de 2014 establece el siguiente cronograma de aplicación para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, que a su vez no conforman el SGSSS o de ser así, no se acogieron al cronograma anexo en Artículo 2 de la Resolución N° 663 de 2015:

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

“(...) Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015. (...)”

El literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2014 estableció las siguientes alternativas para la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo:

“(...) a) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
 - Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.
- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.
 - ii. Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
 - iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La

diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.”

El párrafo 19 del numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece que “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el párrafo 4 del numeral 10.1 de la Norma de propiedades, planta y equipo del nuevo Marco Normativo, establece que “Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la empresa para augmentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.” (Subrayado fuera del texto)

Los párrafos 22 y 23 del numeral 5.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establecen lo siguiente:

“22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la

corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que de acuerdo a los preceptos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996 y confirmados por el Artículo 6° de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, la cual cuenta con las facultades legales para definir las entidades responsables de producir, consolidar y reportar la información que se requiera por la CGN.

Es así como el Marco Normativo anexo en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, es un desarrollo propio de la CGN, que aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), no contempla los mismo criterios definidos estas últimas.

Por lo tanto, si bien la empresa cuenta con la autonomía para seleccionar y aplicar las políticas contables para el reconocimiento y medición de determinados hechos económicos, debe considerar en primera instancia que dicha política se encuentre definida de manera congruente con los aspectos ya definidos en el Marco Normativo expedido por la CGN, más no los definidos en las Normas Internacionales de Información Financiera — NIIF, que para el caso de las propiedades, planta y equipo, la norma local establece que su medición posterior será al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, excluyendo el modelo de revaluación.

Por lo anterior, la empresa sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, exceptuando las empresas que conforman el SGSSS y se acogieron al cronograma anexo en la Resolución N° 663 de 2015, deben definir si el valor del inmueble

registrado fue el correcto, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes criterios del nuevo Marco Normativo:

Al 1º de enero de 2015 la empresa debió realizar la medición inicial de las propiedades, planta y equipo, aplicando alguna de las tres alternativas de medición del Instructivo N° 002 de 2014, transcritas en las consideraciones del presente concepto, dentro de las cuales no se contempló en ningún momento incorporar al estado de situación financiera de apertura el costo del bien más las valorizaciones que se venían registrando conforme a los criterios de medición del Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Cabe resaltar además que el Instructivo si incluyó dentro de sus alternativas la realización de un nuevo avalúo técnico del bien o la utilización del valor actualizado en un periodo anterior, ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios, siempre que este valor fuera comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo, reflejando así la realidad económica de la propiedad, planta y equipo a esa fecha.

En cuanto a las inversiones adicionales sobre el inmueble, referidas en la presente consulta, y que fueron efectuadas durante el periodo de transición, comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2015, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que las adiciones y mejoras se reconocen como mayor valor del bien y, en consecuencia, afectan el cálculo futuro de la depreciación, siempre y cuando correspondan a erogaciones incurridas para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos, reflejando así las nuevas condiciones económicas del bien, sin que sea necesario efectuar un avalúo técnico a finalizar el periodo contable.

Ahora bien, debió tener en cuenta a su vez lo dispuesto en la Norma del deterioro del valor de los activos, en caso de haber existido indicios de deterioro del valor que hubieran podido conllevar a la pérdida en los beneficios económicos futuros del inmueble.

Si efectuado el análisis se concluye que el valor registrado no cumple con los criterios de reconocimiento y medición de la Norma de propiedades, planta y equipo anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, deberá aplicar lo dispuesto en la Norma de correcciones de errores de periodos anteriores, corrigiendo el error, sea material o no, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio que se vieron afectadas por este, y en caso tal de ser material, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por dicho error.

Con respecto a su afirmación de haber presentado su solicitud de consulta desde el 12 de diciembre de 2016, es pertinente precisarle que se efectuó un seguimiento y no se encontró registro alguno de radicación desde esa fecha, hasta octubre de 2017, razón por la cual esta respuesta corresponde al radicado N° al radicado 20175500044352, del día 02 de octubre de 2017.

CONCEPTO No. 20172000098961 DEL 14-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro al Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúo equipos biomédicos. Saneamiento contable en desarrollo de La Ley 1819 de 2016.

Doctora

LUZ ADRIANA PALACIO G.

Contadora

E.S.E Hospital Santa Mónica Dosquebradas Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004328-2 del 22 de Septiembre de 2017, mediante la cual consulta si para realizar un avalúo a los equipos biomédicos de propiedad de la ESE, lo puede realizar un ingeniero eléctrico que cuenta con entrenamiento en mantenimiento de equipo biomédico. Lo anterior para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo No. 355 de la ley 1819 de 2016 sobre saneamiento.

CONSIDERACIONES

La ESE Hospital Santa Mónica, es una empresa que para el reconocimiento contable de los hechos económicos y de sus operaciones debe aplicar la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, además la entidad se acogió al plazo dispuesto en la Resolución 663 de 2015, la cual en el Parágrafo 1 señaló: "Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1950

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2016, las empresas que conforman el SGSSS prepararán el estado de situación financiera de apertura que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2017, las empresas que conforman el SGSSS presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo así:

- Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 31 de diciembre de 2016 y con el del 1 de enero de 2016.
- Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora, en relación con las Propiedades, planta y equipo la Norma respectiva señala:

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no

se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable...

10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa...

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros...”

Por su parte, la Resolución 107 de 2017 de la CGN “Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018” en sus considerandos señaló:

“Que el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 establece que “Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015.El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales”.

“Que el artículo 286 de la Constitución Política establece que “Son entidades territoriales

los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas”, y en su inciso segundo dispone que “La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la ESE Hospital Santa Mónica es una empresa del ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, que por haberse acogido a lo previsto en la Resolución N° 663 de 2015, mediante la cual se amplió el plazo del cronograma de entrada en vigencia de las normas aplicables a las empresas que conforman el SGSSS, el periodo de aplicación corresponde al comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017, en donde para todos los efectos la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo.

Por su parte, en cumplimiento de lo señalado por la Norma de Propiedades, planta y equipo, en el período de aplicación, esto es, desde el 1° de enero de 2017, los bienes adquiridos se medirán inicialmente por el costo, el cual comprende los elementos señalados en las consideraciones; en la medición posterior el valor presentado corresponde al costo menos la depreciación y el deterioro si hay lugar a su cálculo y no son objeto de actualización.

Ahora bien, si se trata de los bienes de Propiedades, planta y equipo incorporados al estado de situación financiera de apertura a 1° de enero de 2016, para determinar su costo la empresa debió valerse de las alternativas planteadas en el Instructivo 002 de 2014 y para la medición posterior aplicar la Norma respectiva.

Hay que mencionar, además que el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 aplica a las entidades a que se refiere el artículo N° 286 de la Constitución Política, como son los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas, así como las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley.

Con base en lo expuesto, no es viable que la ESE Hospital Santa Mónica realice actualmente un avalúo de sus bienes de Propiedad, planta y equipo en primer lugar, porque estos no son objeto de actualización en la nueva Normatividad contable respecto de la cual esa entidad ya se encuentra en período de aplicación y además porque la depuración a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 aplica a las entidades territoriales definidas en el artículo 286 de la Constitución Política de Colombia, dentro de las cuales no se encuentran comprendidas las empresas.

“Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar

información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.”

CONCEPTO No. 20172000106481 DEL 30-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan no Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Equipo Médico y Científico se debe registrar como activo fijo, el cual fue adquirido por la EPS para entregarlo a pacientes de oxígeno dependientes.

Doctora

NORVY YADIRA AGUDELO ZULUAGA
Jefe de Contabilidad y Presupuesto
E.P.S. Alianza Medellín Antioquia S.A.S.
Medellín - Antioquía

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500040242, del 31 de Agosto de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

Nos dirigimos a ustedes como entidad responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, a fin de solicitar instrucción acerca de si se debe registrar como activo fijo un equipo médico adquirido por la EPS el cual fue entregado a pacientes oxígeno dependientes, del cual la EPS no paga su mantenimiento preventivo y correctivo.

Esta pregunta se hace ya que la oficina de control interno de la EPS recomienda su incorporación como activo fijo en la contabilidad, aunque no se tenga el control del bien lo que contradice el criterio de activo fijo según la normatividad vigente.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1954

El numeral 6.1.1. Activos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“6.1.1. Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe ser un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si se puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento del activo, de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (Subrayado fuera del texto).

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. (Subrayado fuera del texto).

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados. (Subrayado fuera del texto).

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento”.

Por otra parte el numeral 4.1.1. Relevancia del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público señala:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual”.

Además, a la empresa E.P.S. Alianza de Medellín Antioquia S.A.S. con oficio del 28 de septiembre de 2017 se le solicito información radicado con el N° 20172300062951, la cual se necesitaba para darle respuesta a la consulta, dicha información llego a la Contaduría General de la Nación –CGN el 15 de noviembre de 2017 y se radico con el N° 20175500050222, la cual dice:

1. Pregunta: El elemento se suministra como parte del cumplimiento de las obligaciones de la entidad en función de la atención al paciente?.

Respuesta: Si se suministró al paciente, pero no hay retorno obligatorio, toda vez que hace parte del costo médico. Y que la responsabilidad de la EPS es brindar el aseguramiento a los afiliados, para que en caso de tener una situación en su salud se les presten los servicios en salud acorde a su necesidad.

2. Pregunta: Si existen defectos de funcionamiento, no imputable a malos manejos, la entidad debe efectuar cambio del elemento?.

Respuesta: Si, esto hace parte de las garantías que da el proveedor de los equipos médicos. En algunas ocasiones cuando el paciente hace devolución de los equipos en buen estado este se asigna a otro paciente con la misma necesidad.

3. Pregunta: La entidad puede retirar el elemento al paciente por alguna circunstancia médica o de otro orden?.

Respuesta: Si en caso de que el médico tratante ordene que el afiliado no requiere el equipo médico o por fallecimiento.

4. Pregunta: Hay o no retorno del elemento al finalizar el tratamiento; en caso de respuesta positiva, al paciente se le obliga a devolver el elemento en óptimas condiciones?

Respuesta: Si, puede haber retorno de este de acuerdo al diagnóstico médico, sin embargo no es obligatorio que lo devuelva en óptimas condiciones.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para efectos del reconocimiento contable de los equipos médicos entregado por la EPS a los pacientes oxígeno dependientes, la entidad deberá evaluar dos circunstancias, relacionadas con el control y la materialidad

Si la entidad encuentra evidencias que existe control y que los equipos guardan la característica de materialidad, de conformidad con lo establecido en las políticas contables, deberá reconocerlos como Propiedad, planta y equipo; en tanto que si no se configura la materialidad, aunque si el control, estos deberán registrarse como un gasto.

Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

CONCEPTO No. 20172000106951 DEL 04-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Propiedades, planta y equipo Gastos Cuentas por pagar Patrimonio Institucional Cuentas de orden deudoras
	SUBTEMAS	Reconocimiento de equipos de laboratorio para el tratamiento de agua, adquiridos con recursos de regalías y entregado en comodato a Municipios.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras Patrimonio de las Empresas
	SUBTEMAS	Reconocimiento de equipos de laboratorio para el tratamiento de agua, adquiridos con recursos de regalías y entregado en comodato a Municipios, sobre los cuales se omitió su reconocimiento en el momento de la adquisición.

Doctor

JHON JAIRO SANCHEZ ESCOBAR

Gerente

Empresa Departamental de Acueducto y Alcantarillado y Aseo del Tolima (EDAT) E.S.P

Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047452 del 24 de octubre de 2017 en la cual manifiesta que la Empresa es la responsable de la ejecución de un proyecto de inversión financiado con recursos del Sistema General de Regalías SGR, para mejoramiento del proceso de control de calidad de agua para el consumo humano, mediante la dotación y fortalecimiento de los laboratorios de 40 municipios, proyecto en el cual la Gobernación es la responsable de la contratación de la interventoría.

Señala además que la EDAT S.A E.S.P, “al asumir la responsabilidad de la ejecución del

proyecto, inició el proceso de contratación dando como resultado el contrato No. 119 del 23 de junio de 2015 cuyo objeto es: “MEJORAMIENTO DEL PROCESO DEL CONTROL DE CALIDAD DE AGUA PARA CONSUMO HUMANO MEDIANTE LA DOTACION Y FORTALECIMIENTO DE LOS LABORATORIOS DE LAS PLANTAS DE TRATAMIENTO DE AGUA POTABLE DE 40 MUNICIPIOS DEL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA”, en el cual se suministraron equipos de laboratorio a 44 plantas de tratamiento de agua potable de 40 municipios del Departamento, la entidad celebró Contratos de Comodato suscrito entre los municipios beneficiarios por un plazo de 8 años y al cual se le realiza la respectiva supervisión.”

Bajo el anterior contexto, solicita concepto frente a la administración de los bienes entregados a los municipios, si deben ser registrados como activo de la EDAT SA E.S.P, o la administración de los bienes corresponde a los municipios, en razón a que en el acuerdo no se estipuló a quien corresponde propiedad de estos bienes.

CONSIDERACIONES

a. **SOBRE EL RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS ADQUIRIDOS CON RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALIAS**

La doctrina contable pública para el manejo contable de los recursos de regalías y sobre los bienes adquiridos en la ejecución de proyectos, ha expedido varios conceptos, entre ellos el radicado No. 20141300009131, dirigido a Doctor José Leoncio Álvarez López, Contador Público, relacionado con convenios interadministrativos celebrados entre la entidad territorial y Empresas de Servicios Públicos domiciliarios E.S.P.D., el cual en las conclusiones señalo lo siguiente:

“(…) el reconocimiento de los hechos derivados de la administración de recursos recibidos para la ejecución de contratos o convenios celebrados entre entidades públicas, deberá atenderse a las características cualitativas de la información contable pública de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, con el objeto de producir una información contable razonable y verificable que permita reflejar la gestión, el uso y el control de los recursos públicos, durante la vigencia del proyecto.

Las entidades territoriales, como son los Departamentos, Municipios o Distritos especiales reciben del Gobierno Nacional recursos del Sistema General de participaciones- Participación de propósito general, así como del Sistema General de Regalías, los cuales de acuerdo con las normas que regulan la distribución, asignación y giro, se realiza en cabeza de los entes territoriales, quienes deberán reconocer contablemente el ingreso respectivo. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, con los recursos recibidos y para dar cumplimiento a los planes de desarrollo aprobados, las entidades territoriales pueden realizar convenios con otras entidades públicas, en donde deberá analizarse si los recursos destinados a la ejecución de los proyectos convenidos son recibidos para coadyuvar al cumplimiento del objeto social de la entidad que los recibe, evento en el cual se contabiliza un ingreso por Transferencia o para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras, caso en el cual se constituyen una obligación.

El procedimiento contable a aplicar en cada uno de los casos, será el siguiente:

1- Recursos entregados a la ESPD para coadyuvar al cumplimiento de su objeto social.

- Recepción de los recursos.

La ESPD incorpora los recursos a su presupuesto y contablemente reconocerá el ingreso mediante un débito en la subcuenta 141314 Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con ocasión del recaudo, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR. - Ejecución de los recursos

El reconocimiento contable de las operaciones relacionadas con la ejecución de los recursos aportados serán registrados por la E. S. P. D. como un gasto o un costos, según la naturaleza de la erogación, o en la cuenta que corresponda del Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, si se trata de la adquisición o formación de bienes relacionados con propiedades, planta y equipo, con crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS la cual se cancelará con el pago. (Subrayado fuera de texto)

2- Recursos recibidos por la E. S. P. D. para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras.

- Recepción de los recursos

En presencia de un contrato o convenio interadministrativo con el objeto de administrar recursos para realizar proyectos en donde el Municipio o el Departamento encargan su ejecución a un tercero, para la entidad que recibe los recursos se genera una obligación, la cual deberá registrarse mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 245301-En

administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuenta que deberá reportarse en el informe de operaciones recíprocas a presentar a la CGN, teniendo en cuenta que la entidad que aporta los recursos registrará un derecho debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución de los recursos

Como en este caso la entidad recibe recursos en administración, con las ejecuciones disminuirá el pasivo constituido, mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN con crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición; en tanto que si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, deberá acreditarse la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, contra la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, evento en el cual si así lo estima necesario, podrá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones de la entidad, a nivel de auxiliares.

Posteriormente, al efectuar el pago, cancelará el pasivo de la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, quedando así compensada la disminución del pasivo mediante el cual se reconocen los recursos recibidos en administración, con el saldo de los recursos líquidos del convenio, por la disminución de los mismos.

Además, durante toda la vida del proyecto, como entidad ejecutora, le corresponderá acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo. Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Cuentas que serán canceladas a la liquidación del convenio o contrato.

Es pertinente señalar que en cualquiera de los casos aquí tratados, deben contabilizarse los descuentos y retenciones de impuestos que puedan derivarse de las transacciones respectivas.

- Bienes formados durante la ejecución del convenio

Con la información relacionada con la ejecución del convenio, presentada por la Empresa de servicios públicos, el Municipio o Departamento disminuirá la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida afectará el gasto o la cuenta de activo que identifique el bien entregado por la ESPD.

En el evento que el bien Propiedad, planta y equipo este destinado para el uso de la ESPD, la entidad territorial reconocerá la entrega del bien afectando el débito en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, con crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La Empresa de Servicios Públicos incorporará el bien, debitando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes, del Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (Subrayado fuera de texto)

SOBRE LOS BIENES ENTREGADOS EN COMODATO, REGIMEN DE CONTABILIDAD PUBLICA PRECEDENTE (Resolución 354 De 2007)

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan

de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

3) Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.

...

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

4. Doctrina Contable Publica sobre contratos de Comodato

La CGN expidió el concepto No. 20172000000351 del 05-01-17, dirigido a la doctora Paola Montenegro funcionaria de la Secretaria de Hacienda Departamental del Tolima, el cual en numeral 2.2. de las conclusiones, dispuso lo siguiente:

“2.2. Tratamiento Contable de bienes entregados en comodato y su depreciación, resoluciones 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

2.2.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

Los comodatos celebrados entre entidades de Gobierno y entre entidades de Gobierno y empresas deben ser reconocidos según lo estipulado en los numerales 25 y 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. (...)

2.2.2 Marco Normativos anexos a las Resoluciones 414 De 2014-Empresas no Cotizantes y 533 de 2015-Entidades De Gobierno:

El tratamiento contable de los contratos de comodato, no está desarrollado expresamente dentro de la Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales anexos a estas resoluciones, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a los intervinientes en los contratos de comodato (Comodante y comodatario) a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes entregados en comodato bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente, atendiendo los lineamientos que se señalan a continuación.

Para el efecto, una empresa en calidad de comodante o comodatario controlará los bienes, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, usarlos la mayor parte de su vida económica, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados a dichos bienes.

(...)

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

2.2.2.1. Transferencia sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% o de la porción de un activo entregado al comodatario.

2.2.2.1.1. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

El comodante, debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte el comodatario, debe incorporar mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta el 100% o la porción del activo recibido, de acuerdo al fin para el cual

esté previsto su uso, y un crédito en la subcuenta 442807–Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.2. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido un débito en la subcuenta 198604–Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS. Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, disminuirá el saldo de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El comodatario debe incorporar el activo recibido y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002–Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990–OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, la Entidad irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.3. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales. El comodante debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien traslado, la diferencia se registra mediante un débito la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

El comodatario, debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

(...)

Por otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“(...)

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta **3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**, así:

“Representa el valor de las utilidades o excedentes acumulados de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor de las pérdidas o déficit acumulados no absorbidos.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

4) El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Es pertinente señalar que no es competencia de la CGN suplir los vacíos que puedan existir en la formulación de los contratos o actos jurídicos mediante los cuales se formulan la ejecución de proyectos, los cuales deberán ser suplidos directamente por las partes, tal como ocurre en el caso por usted consultado con respecto a la propiedad de los bienes adquiridos. Por lo tanto, a continuación se desarrollan diferentes alternativas, que servirán de guía para que una vez subsanen los vacíos jurídicos, se adopte el procedimiento contable que corresponda a la realidad final.

Teniendo en cuenta que los bienes fueron adquiridos en el año 2015, periodo durante el cual año la empresa se encontraba en periodo de transición y la contabilidad se debía llevar para todos los efectos legales bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente y paralelamente bajo el nuevo marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 aplicable a las Empresa no que no cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el procedimiento contable que debió aplicarse, es el siguiente:

1. Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Para el manejo de los recursos provenientes del Sistema General de Regalías SGR mediante convenio para la ejecución de estos recursos, tanto la EDAT E.S.P como la Gobernación, debieron aplicar el procedimiento indicado en el concepto radicado No. 20141300009131, expuesto en las consideraciones.

Por consiguiente, con relación a la contabilización de los equipos para tratamiento de agua, si los recursos recibidos por EDAT E.S.P, fueron para coadyuvar al cumplimiento de su objeto social, debió incorporarlos en su contabilidad, en el momento de su adquisición, en el grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS la cual se cancelará con el pago. (Subrayado fuera de texto).

Mientras que si los recursos recibidos por la EDAT E.S.P. fueron para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras, es decir a la Gobernación, los bienes adquiridos durante la ejecución del convenio, se reconocerán en esta entidad con la información relacionada con la ejecución del convenio, presentada por la EDAT E.S.P, para lo cual la Gobernación disminuirá la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida afectará el gasto o la cuenta de activo que identifique el bien entregado por la ESPD.

En el evento que el bien Propiedad, planta y equipo este destinado para el uso de la ESPD, la Gobernación registra la entrega del bien afectando el débito en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, con crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La Empresa de Servicios Públicos debió incorporar el bien, debitando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes, del Grupo 16— PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 325525— Bienes, de la cuenta 3255— PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Se anexa copia del concepto 20141300009131, por ser aplicable al caso consultado.

Ahora bien, si de las definiciones que deben formalizar entre la EDAT y el Departamento se concluye que la propiedad de los equipos queda en cabeza de la empresa para el cumplimiento de sus funciones misionales, y si en desarrollo de estas, la empresa a su vez los entrega en comodato a los municipios, el procedimiento que correspondía aplicar es el indicado en el numeral 2 de las consideraciones del presenta concepto, con fundamento en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

2. Bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones:

2.1 Reconocimiento de los activos.

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a la resolución N° 414 de 2014, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto para la incorporación de los equipos a la contabilidad, le correspondía a la empresa establecer a partir de juicios profesionales si poseía el control de los equipos de laboratorio adquiridos y que fueron entregados en comodato, es decir si percibía los beneficios económicos o potencial de servicios así como la asunción de los riesgos asociados a estos activos, caso en el cual debió incorporarlos en la contabilidad mediante un débito en la cuenta y subcuenta de propiedades, planta y equipo con crédito a la subcuenta 443006 Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430 SUBVENCIONES.

De no haber procedido en la forma estipulada en el párrafo inmediatamente anterior, ello implica que debe realizar el ajuste correspondiente de acuerdo a lo que estipula la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, que establece que el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se debe incluir en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Para el efecto, afectará las cuentas y del grupo 16- Propiedades, Planta y Equipo, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en atención a lo dispuesto en el numeral 5.3 Corrección de errores de periodos anteriores de la norma mencionada en el párrafo precedente.

2.2 Por la entrega de los bienes en comodato

Bajo el supuesto que inicialmente el Departamento confiere el control de los bienes a la EDAT, y posteriormente la empresa los entrega en comodato a los municipios, realizando la transferencia sustancial de riesgos y beneficios asociados a dicho bien por un periodo sustancial que cubra la mayor parte de su vida económica, la empresa los dará de baja los bienes y debitará la subcuenta 589029 – Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 5890 – GASTOS DIVERSOS, y alternamente los controlará en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704- Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, los municipios, en aplicación del RCP precedente, hasta el 31 de diciembre de 2017, debitarán la cuenta y subcuenta de propiedades, planta y equipo y acreditarán la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Ahora, si con la entrega de los equipos en comodato a los municipios, la empresa sigue conservando el control por cuanto puede decidir el propósito para el cual se destinan; obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; puede prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo, no efectuará la bajar en su contabilidad y revelará en las notas a los estados financieros la ubicación de estos bienes y su situación desde el punto de vista administrativo y legal.

Se anexa copia del concepto N° 20172000000351 para que lo tomen como guía respecto de los procedimientos contables que en condiciones normales aplican para el reconocimiento contable de los bienes que se entregan en comodato.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000105881 del 23-11-2017

3.1 OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017

3.2 OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES

CONCEPTO No. 20172000055561 DEL 01-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos – Activos Intangibles
	SUBTEMAS	Medición de licencia que guarda relación con una cuenta por

pagar

Doctora
PAULA ANDREA RESTREPO GRISALES
Contadora
Valor + S.A.S
Medellín- Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500030442, del día 29 de junio de 2017, mediante la cual solicita se indique si una licencia (activo intangible), cuyo precio se pagará durante los siguientes tres años a su adquisición, sin que contractualmente se haya establecido expresamente un cobro financiero, se debe reconocer al costo, al igual que la cuenta por pagar.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma de Activos Intangibles del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define los criterios de reconocimiento de los activos intangibles en los siguientes términos: “Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.”

Así mismo, el párrafo 13 de la Norma en mención, relativo a la medición inicial, establece que “los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible”. En consecuencia, el párrafo 17 de la misma Norma indica respecto a los activos intangibles relacionados con cuentas por pagar, lo siguiente: “Cuando la empresa adquiera un activo intangible con un plazo para pago que exceda los periodos normales de crédito, el componente de financiación no hará parte del costo del activo intangible, y se reconocerá como un gasto por intereses durante el periodo de financiación, de acuerdo con la Norma de Cuentas por Pagar. Lo anterior, siempre y cuando el activo no cumpla las condiciones para calificarse como apto”. (Subrayado fuera del texto)

La Norma de cuenta por pagar contenido en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece lo siguiente con relación a la clasificación y medición inicial de las cuentas por pagar:

“(…) 3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector. (…)” (Subrayado fuera del texto)

Por último, la Norma de costos de financiación, incorporada mediante la nueva regulación contable, establece lo siguiente con relación al reconocimiento:

“15.1. Reconocimiento

2. Se reconocerán como un mayor valor de los activos, los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial para que esté en condiciones de utilización, venta, explotación o generación de rentas o plusvalías. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurra en ellos.

3. La entidad definirá en sus políticas contables lo que se considerará como periodo sustancial, atendiendo los distintos tipos de activos. (…)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Por regla general, los activos intangibles se registran al costo, el cual se mide dependiendo de la forma como se obtenga el intangible, por lo cual, los activos intangibles que guarden relación con una cuenta por pagar se medirán conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por pagar. Lo anterior implica que la empresa debe analizar y determinar los periodos de pago normales del negocio y el sector, teniendo en cuenta el sector en el cual opera y las condiciones generales de la Empresa, con el propósito de definir lo siguiente, comprobando previamente que dicha licencia cumpla efectivamente con los criterios para el reconocimiento de activos intangibles:

Por regla general, los activos intangibles se miden al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible. Ahora bien, dado que la modalidad de adquisición es a crédito, deberán tenerse en cuenta correlativamente los criterios de medición de la obligación a la luz de lo establecido en la Norma de cuentas por pagar. Lo anterior implica que la empresa debe analizar y determinar los periodos de pago normales del negocio y el sector, con el propósito de definir lo siguiente, comprobando previamente que dicha licencia cumpla efectivamente con los criterios para el reconocimiento de activos intangibles:

i) Si la empresa determina que el pago de la licencia no excede el plazo normal de pago del negocio y el sector, el costo en la medición inicial del activo intangible y la cuenta por pagar será por el precio pactado con el proveedor, es decir, por el valor de la transacción.

ii) Si el plazo otorgado para el pago de la licencia es superior al plazo normal de pago del negocio y el sector, y además se pacta un precio diferenciado con respecto al precio establecido normalmente por el proveedor, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago para determinar el costo en la medición inicial del activo intangible y su correspondiente cuenta por pagar.

La diferencia que se presente entre el precio diferenciado y el precio establecido normalmente por el proveedor para ventas con plazos normales de pago, se amortizará a partir del periodo en que exceda el plazo normal de pago, aumentando la cuenta por pagar respectiva y registrando un débito en la subcuenta 580433 – Costo efectivo de cuentas por pagar a costo amortizado, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS, excepto cuando el activo cumpla las condiciones para calificarse como apto, en cuyo caso se debitará la subcuenta 197007 - Licencias, de la cuenta 1970 – ACTIVOS INTANGIBLES.

iii) Si el plazo otorgado para el pago de la licencia es superior al plazo normal de pago del negocio y el sector, y además no se pactaron precios diferenciados con respecto al precio establecido normalmente por el proveedor en ventas con plazo normal, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector, para determinar el costo en la medición inicial del activo intangible y su correspondiente cuenta por pagar.

El componente de financiación no hará parte del costo del activo intangible y se reconocerá como un gasto por intereses, durante el periodo de financiación que exceda el plazo normal de pago, en la subcuenta 580433 – Costo efectivo de cuentas por pagar a costo amortizado, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS, excepto cuando el activo cumpla las condiciones para calificarse como apto, en cuyo caso se debitará la subcuenta 197007 - Licencias, de la cuenta 1970 – ACTIVOS INTANGIBLES, hasta el momento en que se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para operar; con posterioridad a ese momento, se registrará un gasto en la subcuenta 580433 – Costo efectivo de cuentas por pagar a costo amortizado, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20172000110651 DEL 21-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Activos intangibles Cuentas por pagar Ingresos fiscales Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Activos intangibles Cuentas por pagar Ingresos fiscales Costos de producción

	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones
3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Activos intangibles Cuentas por pagar Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

Doctora

CONSTANZA CASTRO SANCHEZ

Contadora

Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043182, del 25 de septiembre de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable que deben atender las entidades contables públicas a las que el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones les concede el permiso para el uso del espectro y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones, con el objeto de atender un único criterio contable y evitar diferencias en el reporte de operaciones recíprocas.

CONSIDERACIONES

1. Relacionadas con la regulación vigente sobre la materia

El Decreto N° 542 de 2014 que reglamenta lo dispuesto en los artículos 10, 13 y 36 de La Ley N° 1341 de 2009, frente a la contraprestación periódica que deben pagar los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, dispone lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto y ámbito de aplicación. El presente Título tiene por objeto fijar el alcance de los elementos que configuran la contraprestación periódica que deben pagar los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, conforme a lo dispuesto en los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009. Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del régimen de transición establecido en el Artículo 68 de la misma ley y en el numeral 1 del Artículo 58 de la Ley 1450 de 2011

Parágrafo. Las disposiciones previstas en este título no se aplican a las contraprestaciones que se causen por el otorgamiento o renovación de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico, como tampoco a las que recaen sobre los servicios de radiodifusión sonora, de televisión y postales, los cuales continúan rigiéndose por las normas especiales que le sean aplicables.

Artículo 2°. Hechos que generan la contraprestación periódica. La contraprestación periódica de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 se causa por la provisión de redes de telecomunicaciones, la provisión de servicios de telecomunicaciones o la provisión de unas y otros, dentro del territorio nacional o en conexión con el exterior.

Se entiende por provisión de redes de telecomunicaciones la responsabilidad de suministrar a terceros el conjunto de nodos y enlaces físicos, ópticos, radioeléctricos u otros sistemas electromagnéticos, que permita la emisión, transmisión y recepción de información de cualquier naturaleza.

Se entiende por provisión de servicios de telecomunicaciones la responsabilidad de suministrar a terceros la emisión, transmisión y recepción de información de cualquier naturaleza a través de redes de telecomunicaciones, sean estas propias o de terceros.

Se entiende por provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones en conexión con el exterior, cuando la misma se establece desde o hacia el exterior.

Parágrafo. No constituye provisión de redes de telecomunicaciones el consumo o utilización propios de las mismas sin suministro a terceros.

Artículo 3°. Responsable de la provisión de las redes y de servicios de telecomunicaciones y de la contraprestación periódica. El proveedor de redes de telecomunicaciones y de servicios de telecomunicaciones se obliga ante sus usuarios a la provisión de las redes, a la prestación de los servicios o a las dos, y como tal asume a nombre y por cuenta propia la responsabilidad sobre la provisión de las redes y de los

servicios de telecomunicación que suministra a terceros, así los servicios o las redes sean de propias o de terceros.

Todos los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones son responsables del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la contraprestación periódica previstas en la Ley 1341 de 2009 y sus disposiciones reglamentarias, a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Parágrafo. La provisión de redes y la de servicios de telecomunicaciones sin la previa formalización de la habilitación general, no exime de la obligación de pagar las contraprestaciones que se causan por tal concepto, conforme a las disposiciones de la Ley 1341 de 2009 y el presente decreto. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar por la omisión de la inscripción en el Registro de TIC.

Artículo 4°. Base sobre la cual se aplica la contraprestación periódica. La base para el cálculo de la contraprestación periódica está constituida por los ingresos brutos causados en el período respectivo, por concepto de la provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones, incluidos aquellos causados por participaciones, reconocimientos, primas o cualquier beneficio económico, originados en cualquier tipo de acuerdo, con motivo o que tengan como soporte la provisión de redes o de servicios de telecomunicaciones.

Parágrafo. Los ingresos que se originen del ejercicio de actividades económicas distintas a la provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones no forman parte de la base de la contraprestación periódica

Frente a la contraprestación periódica a favor del fondo de tecnologías de la información y las comunicaciones por la habilitación general para la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones, la Resolución N° 290 de 2010, en el Artículo 2, se establece lo siguiente:

“Artículo 2. Contraprestación periódica por la habilitación general. La contraprestación periódica de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, que deben cancelar los proveedores de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, a partir del 31 de enero de 2010, corresponderá al dos punto dos por ciento (2,2%) sobre los ingresos brutos causados por la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones excluyendo terminales, del respectivo proveedor.

La liquidación y pago de esta contraprestación se hará trimestralmente, de conformidad con lo dispuesto en el Título III de esta Resolución.” (Subrayado fuera de texto)

El citado Decreto Nº 542 de 2014, en el Título II, referido a la contraprestación económica con ocasión de la renovación de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico, en los artículos 10 y siguientes, determina lo siguiente:

“Artículo 10. Objeto y ámbito de aplicación. El presente Título tiene por objeto establecer los criterios para la determinación de las contraprestaciones económicas que se causan con ocasión de la renovación de permisos de uso de espectro radioeléctrico, en desarrollo de la Ley 1341 de 2009.

Artículo 11. Contraprestación económica con ocasión de renovación de permisos para el uso del espectro radioeléctrico. La contraprestación económica que se causa con ocasión de la renovación del permiso para la utilización del espectro radioeléctrico, que debe pagar el respectivo titular del permiso a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, será la resultante de aplicar los criterios establecidos con base en la propuesta que al respecto formule la Agencia Nacional del Espectro.

Dicha contraprestación económica se debe pagar por anualidades anticipadas, salvo que en los procedimientos para el otorgamiento de las renovaciones se establezcan reglas especiales que dispongan oportunidades de pago distintas.

El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones determinará los criterios, generales o particulares, para la valoración y liquidación de la contraprestación de que trata el presente artículo.

Artículo 12. Contraprestación económica con ocasión de renovación de permisos para el uso del espectro radioeléctrico de bandas identificadas para servicios de IMT. La valoración y forma de pago de la contraprestación económica que se causa con ocasión de la renovación de permisos para utilización del espectro radioeléctrico atribuido por la Agencia Nacional del Espectro para servicios móviles terrestres, en bandas identificadas para las Telecomunicaciones Móviles Internacionales (IMT) (por sus siglas en inglés), será definido de acuerdo con los resultados de los estudios que se adelanten para cada permiso que se renueve.

La valoración será llevada a cabo de manera individual y concreta para cada administrado que esté interesado en la renovación del permiso para el uso del espectro radioeléctrico, con base en las propuestas que al respecto formule la Agencia Nacional del Espectro, en función de criterios técnicos y económicos que tengan en consideración, entre otros, el

tamaño de la red, el número de equipos de radiación utilizados, el número de usuarios atendidos, el valor de la gestión del espectro requerida, el costo de oportunidad derivado de la renovación, además de los criterios ya contemplados en el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009.

En consecuencia de lo anterior, dicha valoración podrá implicar el pago de sumas diferentes a cargo de los distintos interesados, dadas las situaciones particulares que rodean cada renovación.

El acto administrativo por el cual se otorga la renovación de los permisos para uso del espectro radioeléctrico identificado como IMT implica la aceptación y reconocimiento del valor fijado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones con ocasión de dicha renovación.” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución N° 2877 de 2011, establece lo siguiente:

“Artículo 1. Modificar el artículo 5 de la Resolución 290 de 2010, el cual quedará así:

“Artículo 5. Contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico. De conformidad con lo establecido en el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009, el otorgamiento o renovación del permiso para utilizar un segmento del espectro radioeléctrico dará lugar al pago, a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y a cargo del titular del permiso, de una contraprestación cuyo importe en moneda legal colombiana será el resultante de aplicar los Valores Anuales de Contraprestación —VAC— establecidos en el anexo de la presente resolución.

Dicha contraprestación económica se podrá cumplir de forma anticipada en un único pago por el total del período de tiempo por el que se haya otorgado el permiso o en anualidades anticipadas. Para el efecto, el asignatario previamente al acto de otorgamiento o de renovación de su permiso, deberá hacer manifestación expresa acerca de la forma en que pagará dicha contraprestación económica.

Parágrafo. La valoración y forma de pago de la contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico identificado para las Telecomunicaciones Móviles Internacionales — IMT (por sus siglas en inglés) de los servicios móviles terrestres, será definida previo el respectivo estudio”

El Decreto 1161 de 2010, Por el cual se dictan algunas disposiciones relacionadas con el régimen de contraprestaciones en materia de telecomunicaciones y se derogan los Decretos 1972 y 2805 de 2008, en el Artículo 6º, establece lo siguiente:

“Artículo 6°. Obligaciones. Los proveedores que estén obligados a pagar las contraprestaciones en materia de telecomunicaciones establecidas en los artículos 13 y 36 de la Ley 1341 de 2009, tendrán las siguientes obligaciones:

- a) Autoliquidar y pagar oportunamente al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones las contraprestaciones a su cargo.
- b) Discriminar en su contabilidad los ingresos correspondientes a la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones. (...)
- g) Diligenciar correcta y completamente los formatos y formularios únicos de recaudo definidos por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones para el pago de sus obligaciones, en los casos que corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones frente a la normatividad contable pública

2.1. Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 8 define los principios de contabilidad pública que son constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, entre los cuales se resaltan los principios de registro, devengo o causación y asociación, así:

“116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de ejercicios anteriores

que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.” (Subrayados fuera de texto)

Las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, numeral 9, así:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayados fuera de texto)

El párrafo 264 del PGCP señala que “Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario”.

Conforme al párrafo 265 del PGCP, “El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme”. (Subrayado fuera de texto)

Según el párrafo 274 del PGCP, “Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las

ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”. (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento de los ingresos por concepto de concesiones, el Catálogo General de Cuantías del RCP precedente, ha dispuesto la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, donde se incluye la subcuenta 411051-Concesiones.

Igualmente, el párrafo 282 del PGCP, define los gastos señalando que “Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. ”. (Subrayado fuera de texto).

Como complemento el párrafo 283 del citado PGCP, dispone que “El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. (...)”(Subrayado fuera de texto).

La CGN mediante concepto radicado con el N° 200912-137473 del 15 de enero de 2010, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Jefe División Nacional de Contabilidad Universidad Nacional de Colombia, señaló lo siguiente:

“2.3 Licencia para el uso del espectro electromagnético. De acuerdo con las consideraciones expuestas la licencia para el funcionamiento de la emisora UN-Radio se debe reconocer con un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).”

2.2. Marco normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Normativo Contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, señala:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al

efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)”

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo V Otras normas, numeral 1, párrafo 1, Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, señala lo siguiente:

1. “Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.” (Subrayados fuera de texto)

1.4 Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

23. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

2.2. Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

El Marco Normativo Contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Marco conceptual dispuesto por la CGN en el anexo de la Resolución Nº 414 de 2014, en el numeral 5 Principios de contabilidad pública, se señala lo siguiente:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La contraprestación a cargo de entidades contables públicas proveedoras de redes y de servicios de telecomunicaciones, que deben liquidar y pagar al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, debe reconocerse en el sistema contable de tales entidades de manera cronológica y conceptual, observando los principios y normas técnicas definidas en el Marco normativo contable que le sea aplicable a cada entidad contable pública que participa de la transacción.

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Cuando se trata de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio, si se trata de una entidad contable pública que debe atender aplicar el Régimen de Contabilidad Pública precedente, para utilizar un segmento del espectro radioeléctrico, a que hace referencia el Artículo 5 de la Resolución 290 de 2010, modificado por el Artículo 1 de la Resolución N° 2877 de 2011, esa entidad al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Del otro lado, al Ministerio le corresponde reconocer ese hecho mediante un débito en la Subcuenta 140139 licencias de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

En el caso de la obligación a cargo de una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones, que se causa por la contraprestación periódica derivada de la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, y a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, la cual se liquida como un porcentaje sobre los ingresos fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones autorizado, que se debe declarar y pagar por trimestres calendario dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, bajo el entendido que la entidad obtiene ingresos por la prestación de tales servicios con fundamento en la autorización otorgada por el citado Ministerio, la obligación debe reconocerse mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Para reconocer los derechos que surgen de la operación anterior, la CGN se aparta del criterio genérico de concesión señalado a ese Ministerio mediante concepto radicado con el N° 107771 de enero 17 de 2008, por cuanto no se trata de un permiso para prestar servicios en nombre del MINTIC; dado que lo que se presenta es un permiso para que el prestador quede habilitado para adelantar una actividad específica por su cuenta y riesgo, caso en el que el citado Ministerio debe reconocer el devengo del ingreso y los derechos respectivos mediante un débito en la subcuenta 140139 licencias de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

2. Marco normativo para Entidades de Gobierno

En atención a lo dispuesto por la CGN en el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, para reconocer la obligación por concepto de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio para utilizar el espectro radioeléctrico, esa entidad al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe reconocer debitando la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Del otro lado, al Ministerio le corresponde reconocer los derechos e ingresos respectivos mediante un débito en la Subcuenta 131118-Licencias de la cuenta 1311 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

La contraprestación periódica por la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 que debe atender una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se debe reconocer mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

3. Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Cuando las obligaciones a favor del favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones se encuentran a cargo de una empresa que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el reconocimiento debe efectuarse como se indica a continuación:

La obligación por concepto de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio para utilizar el espectro radioeléctrico, al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias,

registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe reconocer debitando la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

La contraprestación periódica por la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 que debe atender una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se debe reconocer mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

3. Operaciones recíprocas

Para los casos en que la erogación del adquirente implica el registro de un activo antes que un gasto, no habrá lugar al reporte de operaciones recíprocas conducentes a la eliminación por operaciones que afectan los resultados, toda vez que no existe correspondencia entre gastos y costos, con los ingresos del Ministerio, subsistiendo únicamente para esos casos, el reporte de operaciones recíproca entre el derecho y la obligación correlativa.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000000351 del05-01-2017

3.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000000351 del05-01-2017

3.10. OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20172000001751 DEL 26-01-2017

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1990

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros activos Patrimonio
	SUBTEMA	Cuentas que fueron creadas con la Resolución N° 139 de 2012 y eliminadas mediante la Resolución N° 466 de 2016

Doctor
YILVER VILLALOBOS
Asistente administrativo
EMPRESA MUNICIPAL PARA LA SALUD – EMSA
Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500000022, del día 4 de enero de 2017, en la cual manifiesta que mediante la Resolución N° 466 de 2016 fueron eliminadas las subcuentas 197009 Servidumbres y 328002 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios a los empleados a largo plazo que habían sido creadas con la Resolución N° 139 de 2012, por lo cual solicita aclaración sobre cuales subcuentas las reemplazan.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta.

CONSIDERACIONES

Para resolver la inquietud relacionada con la eliminación de la subcuenta 197009-Servidumbres, de cara al nuevo Marco Normativo expedido por la CGN mediante la Resolución N° 444 de 2012 para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, el Marco Conceptual anexo a esta Resolución, define los activos como:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

... Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la

propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 12 del marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en relación con los activos dispone lo siguiente:

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

De otro lado, en relación a la eliminación de la subcuenta 320802-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios a los empleados a largo plazo, es pertinente tener en cuenta los cambios suscitados en la norma relativa a los beneficios a los empleados, como se ilustra a continuación:

Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2012, señala lo siguiente:

5.2 Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

5.2.2 Medición

... Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

Marco normativo anexo a la Resolución N° 607 de 2016, establece:

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento 11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

5.2.2. Medición

...El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

De otra parte, el Catalogo General de Cuentas creado mediante la Resolución 139 de 2012, y modificado por la Resolución N° 466 de 2012, contiene las cuentas de gastos 5108 y 5212 denominada Gastos de personal diversos, y de ingresos 4808 denominada ingresos diversos, las cuales se describen así:

5108-5112 Gastos de Personal Diversos

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente

Estas cuentas contienen las subcuentas 510812 y 521212-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo.

4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que se que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

Esta cuenta contiene la subcuenta 480837-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para el reconocimiento de un activo la entidad debe establecer que tenga el control y que espere obtener un potencial de servicio derivados del mismo, además de contar con una medición fiable. En consecuencia mediante la Resolución N°466 de 2016, la Contaduría General de la Nación procedió a eliminar del Catálogo General de Cuentas la subcuenta 197009-Servidumbres, por considerar que este concepto no es susceptible de reconocerse como activo intangible por cuanto no cumple con los criterios establecidos en el numeral 12 del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

De otra parte, la subcuenta 320802- Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios a los empleados a largo plazo, fue eliminada del Catálogo General de Cuentas, mediante la Resolución N°466 de 2016, en razón a la modificación del Marco Normativo para Empresas, mediante la Resolución N° 607 de 2016, que incluye cambios en la norma de Beneficios a los Empleados en el sentido que las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo y no en el patrimonio con presentación en el Resultado Integral como lo contemplaba la primera versión de este Marco Normativo. Para este efecto creó las subcuentas 510812 y 521212-Ajuste beneficios a empleados a largo plazo, y por el lado de los ingresos se habilitó la subcuenta 4800837-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo.

CONCEPTO No. 20172000017461 DEL 14-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos Bienes y servicios pagados por anticipado
	SUBTEMAS	Reclasificación de los intereses por préstamos para viviendas cuyas tasas de interés son menores a la que emite el mercado.

Doctora
LILIANA AMPARO CARDONA BEDOYA
Lider Proyecto NIIF
Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2017550000103-2 de fecha 12 de enero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Agradezco me informen en que cuenta se debe reclasificar los intereses registrados en la cuenta de 19.86.02 “préstamos condicionados a tasa de interés inferior a la del mercado’ para préstamos de vivienda cuya tasa de interés es (Sic) menor a la que emite el mercado.

Si bien la cuenta contable 19.86.02 debe ser eliminada según la resolución 466 del 19 de agosto de 2016; a donde debemos reclasificar el saldo para quienes aplicamos nuevo marco normativo según resolución 414 de 2014 para Empresas que No cotizan en el mercado ni captan dinero del público.”

CONSIDERACIONES

En la Resolución 414 del 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación, respecto del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público se contemplan las siguientes consideraciones:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1 Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

(...)

3.3. Medición inicial

Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención en el resultado del periodo, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido.

La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la empresa durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo

En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

El activo reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

De otra parte, el Catálogo General anexo a la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe:

“1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

Esta cuenta contiene la subcuenta 190515 “Otros beneficios a los empleados”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.

- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y debe amortizarse durante el periodo en que se cumplan las condiciones pactadas.

CONCEPTO No. 20172000024731 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades de Inversión
	SUBTEMAS	Medición

Doctor

CARLOS NORVEY BOLÍVAR MUÑOZ

Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20175500017532, del 31 de marzo de 2017, en la cual manifiesta inquietudes sobre la medición de las propiedades de inversión establecida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En su comunicado afirma: “La anterior tiene efectos lesivos para los intereses de la entidad en cuanto que no tiene como mostrar en sus estados financieros los beneficios de la adquisición del terreno y por otro lado, se contrapone con la esencia predicada en las NIIF respecto de la realidad sobre la forma...”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 607 de 2016 expedida por la Contaduría General de la Nación, en su artículo 1° modifica las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporadas como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, mediante el artículo 1° de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014.

El párrafo 14 de la Norma de Propiedades de Inversión establece: “Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos para la medición posterior”.

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad NIC-40, permite que una entidad emplee el modelo del costo para medir las propiedades de inversión, en los párrafos B43-B50 de los fundamentos a las conclusiones de la citada norma, se explica porque no se requiere medir las propiedades de inversión por el modelo de valor razonable, y se afirma: “... el consejo cree que es imposible, en este estado de cosas, requerir el modelo del valor razonable para las propiedades de inversión... En el Consejo también se destacó que requerir el modelo de valor razonable no convergería con el tratamiento requerido por la mayoría de emisores de normas con los que se mantienen vínculos...”

CONCLUSIONES

- 1- No es posible emplear, para los inmuebles que cumplan con los criterios de reconocimiento de propiedades de inversión, un modelo de medición diferente al establecido en el párrafo 14 de la Norma de Propiedades de Inversión del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
- 2- A nivel Internacional, es aceptado el modelo descrito en el párrafo 14 de la Norma de Propiedades de Inversión del Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO No. 20172000062251 DEL 26-09-2017

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1999

Compilado a 29 de diciembre de 2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo.

Doctor

JAIRO PINZÓN GUERRA

Representante Legal

Empresa de Servicios Públicos de Chía

Chía-Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500037752, del día 18 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Municipio de Chía y la Empresa de Servicios Públicos de Chía, de capital 100% público suscriben un convenio interadministrativo para la reposición de redes de acueducto por un total de \$7.429.825.455,08 en el cual el municipio aporta \$5.855.813.311 y la empresa de servicios públicos aporta \$1.574.012.144 (...)

De acuerdo con el instrumento jurídico celebrado entre el municipio y Emserchia E.S.P. se evidencia que existe desde el inicio una transferencia plena de los recursos, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente los ejerza Emserchia E.S.P. (...)

Bajo el nuevo Marco Normativo, la empresa deberá registrar un ingreso sobre el cual deberá pagar un impuesto de renta que no está incluido en los recursos del proyecto, por lo cual consulta:

“El municipio puede reconocer todos estos activos y entregarlos en administración a la empresa de Servicios públicos de capital 100% público, puesto que el instrumento jurídico

estipula que la ley 142 de 1994, establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, en su artículo 5 determina la competencia de los municipios en asegurar que se presten a sus habitantes de manera eficiente.

Teniendo en cuenta lo anterior el propósito de la infraestructura públicos domiciliarios siempre la va a definir el municipio.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Código Civil en su artículo 2142, establece:

“ARTICULO 2142. DEFINICION DE MANDATO. El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario.” (Subrayado fuera de texto)

Entidades de Gobierno

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno define los Activos como “recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones menciona en el numeral 7.1 que “Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto, tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las subvenciones, el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno señala:

5424- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.”

Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

En el Anexo a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones se define los activos como “...recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“3. Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto, tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

4. Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y otros recursos de las entidades. Cada entidad participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos, y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

5. En consecuencia, un operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación

conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.” (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a las subvenciones, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente:

4430- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Con el propósito de determinar quién reconoce los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos. Para ello, la entidad deberá evaluar el objeto, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, del acuerdo o convenio, y así determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe, en las que se pueden identificar las siguientes situaciones:

- Entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal, mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos. Por su parte, la entidad que actúa como agente, ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo de la entidad principal. Caso en el cual los recursos siguen siendo controlados por la entidad que los entrega, quien reconocerá un derecho y el tercero una obligación.

- Entrega de recursos en el cual, la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se originará un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos, habrá finalmente un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

- Aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime. En este caso, las partes tienen derechos y obligaciones en relación con los activos y pasivos aportados, y adicionalmente cada parte registrará los ingresos, gastos y costos que le sean imputables, de conformidad con lo establecido en el convenio.

- Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una subvención, la cual puede ser condicionada o no condicionada. La entidad que recibe los recursos tendrá el control de los mismos y los deberá reflejar en sus activos, registrando un ingreso si no hay condición asociada, o un pasivo, en caso contrario.

Es importante precisar que para definir quién obtiene el control de los bienes, la entidad deberá verificar entre otros aspectos: si tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.

Con base en el anterior espectro, las entidades deberán evaluar en cuál de las circunstancias descritas se enmarcan los hechos económicos derivados del contrato interadministrativo, y aplicar el procedimiento contable respectivo, independientemente de los efectos de orden tributario, pues los registros contables no deben obedecer a asuntos de conveniencia o inconveniencia, sino al trasfondo económico de los hechos.

CONCEPTO No. 20172000066461 DEL 24-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Depuración de la cuenta 1906 Avances y anticipos entregados

Doctora

LUZ MARINA YARA ACOSTA

Jefe de Contabilidad e Impuestos

E.S.P. Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A.

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500041442, del 12 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

En la contabilidad de la empresa se encuentran registrados anticipos dados a contratistas los cuales no han sido legalizados por estos; al indagar con las áreas de supervisión de los contratos informan que la contratista no ha sido posible localizarlo y que jurídicamente la obligación esta prescrita teniendo en cuenta que son contratos de los años 2009, 2010, 2011, etc.

Por lo anterior comedidamente le solicito su apoyo para indicarnos cuál sería el procedimiento contable para la depuración de esta cuenta (anticipos) y sacarla del balance.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo a la Resolución 193 del 05 de mayo de 2016, establece:

“Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicios;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.

Por otra parte el numeral 3.2.3.1– Soportes documentales de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.3.1 Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a

cabos, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable”.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, señala

CUENTA

1906

DESCRIPCIÓN: Representa los valores entregados por la empresa, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE CREDITA CON:

1. El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
2. El valor de las devoluciones de los anticipos.
3. El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
4. El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.

CONCLUSIONES

Si la entidad, después de adelantar todas las gestiones tendientes a recuperar los recursos encuentra que los anticipos están permeados por alguna de las situaciones de que trata el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo a la Resolución 193 del 05 de mayo de 2016, deberá proceder a su baja, para lo cual cancela las partidas

que conforman su valor en libros y el saldo lo debita de la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 –GASTOS DIVERSOS, dejando la evidencia y trazabilidad necesaria para dar cumplimiento al numeral 3.2.3.1 Soportes documentales, del anexo de la misma Resolución.

El anterior procedimiento tiene alcance para efectos contables y no obsta para que se adelanten las acciones de orden administrativo, fiscal o de otro orden, por conductas inapropiadas de servidores públicos, que eventualmente puedan haber permitido la pérdida de los recursos.

CONCEPTO No. 20172000106251 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos - Propiedades de inversión Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depreciación y deterioro de parqueaderos arrendados y clasificados como propiedades de inversión. Documentos que reglamentan los aspectos relacionados con los documentos contables, su conservación y custodia.

Doctor

MANUEL ANTONIO MORALES AMADO

Profesional grado IV

Lotería de Bogotá

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500046932, del día 20 de octubre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

1. La entidad tiene registrada en su contabilidad como propiedades de inversión unos parqueaderos en arrendamiento que se encuentra en el sótano del edificio. ¿Estas propiedades son objeto de depreciación o deterioro?

2. La Contaduría General de la Nación tiene reglamentado los aspectos relacionados con los libros oficiales, los comprobantes y soportes contables, en lo referente a la elaboración, conservación y custodia, bajo la implementación del nuevo marco de regulación Resolución 414 de 2014.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con respecto a la primera pregunta, el párrafo 33 del numeral 13.3.1.1 de la Norma de arrendamientos, incluida en el Capítulo I – Activos del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece que “Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.” (Subrayado fuera del texto)

El párrafo 14 del numeral 11.3 de la Norma de Propiedades de Inversión del nuevo Marco Normativo establece la medición posterior de esta clase de activos, señalando que: “Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos para la medición posterior.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, con relación a la segunda inquietud, mediante la Resolución N° 193 de 2016 se incorporó dentro de los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, el cual debe ser implementado, entre otros, por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones. El numeral 3.2.3.1 del Procedimiento en mención señala los aspectos relacionados con los soportes documentales que respaldan la totalidad de las operaciones por la entidad.

En cuanto a la custodia, el literal a del numeral 3.2.3 sobre Sistema Documental, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, señala que “Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.” (Subrayado fuera del texto)

Por último, el documento Proceso Contable y Sistema Documental Contable expedido mediante la Resolución N° 525 de 2016, transversal a todos los marcos normativos, incluido el anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, tiene como propósito definir las etapas del proceso contable, el sistema documental contable y la conservación de los documentos contables.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. De acuerdo a la Norma de propiedades de inversión, después de su reconocimiento, éstos activos se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, para la medición posterior de los parqueaderos entregados en arrendamiento operativo y que se encuentran clasificados como propiedades de inversión se deberá aplicar los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para la determinación de la vida útil, la depreciación y el valor residual, así como aplicar la Norma de Deterioro del Valor de los Activos.

2. La CGN incorporó dentro de los procedimientos transversales a todos los marcos normativos, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, mediante la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, y publicó el documento Proceso Contable y Sistema Documental Contable, mediante la Resolución N° 525 de 2016 y sus modificaciones, a través de los cuales se reglamenta, entre otros aspectos, lo relativo a los documentos contables, su conservación y custodia, y que puede consultar en la página web www.contaduria.gov.co en las rutas: i) RCP/ RCP en convergencia con NIIF – NICSP/ Procedimientos Transversales/ Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable/ Anexo Resolución 193 de 2016 y ii) RCP/ RCP en convergencia con NIIF – NICSP/ Proceso Contable y Sistema Documental Contable/ Proc. Contable Sist. Doc. Contable Versión 2016.01.

CONCEPTO No. 20172000106461 DEL 30-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos que entrega una entidad estatal como anticipo y con los cuales se constituye una fiducia mercantil.

Doctora

LINA MARCELA GARCÍA TABARES

Subgerente Administrativa y Financiera

Empresa de Desarrollo Sostenible del Oriente- EDESOS

Rionegro - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500042192 del 18 de septiembre de 2017, en la cual solicita orientación con respecto al tratamiento contable que debe llevar a cabo EDESOS del contrato de fiducia mercantil firmado con Alianza Fiduciaria, bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Además solicita información referente a la emisión de guías o procedimientos relacionados con el tema de negocios fiduciarios por parte de la CGN.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, contiene las siguientes cuentas:

1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO: "Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.
- 2- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización.
- 2- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario." (Subrayado fuera de texto)

2901- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS: "Representa el valor de los dineros recibidos por

la empresa, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.

DINÁMICA

(..) SE ACREDITA CON:

1- El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la empresa.”

El Concepto N° 20162000004931 de 2016, expedido por la CGN Y dirigido a la Dra. Liliana María Ospina Arias, Gerente General (E) de la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá-ERU, menciona en las conclusiones:

“(…) Por lo anterior, a partir del Marco Normativo vigente para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los recursos entregados a las entidades fiduciarias para la constitución de patrimonios autónomos deben ser reconocidos en la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO por el valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario y que dicho valor debe ser objeto de actualización, tal como se deduce de la dinámica de dicha cuenta.” (Subrayado fuera de texto)

El contrato de fiducia mercantil, celebrado entre la Empresa de Desarrollo Sostenible-EDESO y Alianza Fiduciaria S.A., expresa en sus cláusulas:

“Cláusula 1- Objeto.

Construir una Fiducia Mercantil de carácter irrevocable para la administración de los recursos que constituyen el Anticipo.

Cláusula 2- Finalidad del Contrato.

La finalidad del Contrato de Fiducia Mercantil es: (a) la transferencia por parte del Fideicomitente a la Fiduciaria de los recursos recibidos por concepto de Anticipo, a título de fiducia mercantil... (..)

Cláusula 3- Definiciones.

(..) Patrimonio Autónomo o Fideicomiso: Es el patrimonio que se crea mediante el presente Contrato de Fiducia Mercantil, cuyo administrador es la Fiduciaria y en el que se incluyen los recursos del Anticipo. Para los efectos de este contrato, dicho patrimonio autónomo se denominará Fideicomiso Anticipo EDESO. (..)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

El procedimiento contable referente a los negocios fiduciarios se encuentra en proceso de regulación por parte de la CGN, razón por lo cual, la empresa deberá contabilizar el contrato de fiducia mercantil con Alianza Fiduciaria, de acuerdo con los preceptos establecidos en el concepto N° 20169000004931 del 3 de marzo de 2016 emitido por este Despacho.

En este sentido, cuando el Municipio entregue el anticipo de acuerdo con lo pactado en el contrato celebrado entre la empresa y la entidad estatal, EDES0 deberá registrar un débito en la subcuenta 192603- Fiducia mercantil- Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO, dicha cuenta estará sujeta a actualización periódica con base en las variaciones que tenga el patrimonio autónomo por nuevos anticipos, rendimientos financieros, entre otros; y como contrapartida deberá afectar la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

La empresa deberá aplicar lo establecido mediante doctrina contable hasta tanto se emita el procedimiento específico para este tipo de hechos económicos, momento en cual deberá realizar los ajustes contables, si a ello hubiere lugar.

CONCEPTO No. 20172000107361 DEL 11-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros Activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de contrato de concurrencia con el Ministerio de Hacienda y demás entidades territoriales concurrentes.

Doctora

LUZ GLORIA ARISTIZÁBAL PUERTA
Auditora de Control Interno y Evaluación
E.S.E. Metrosalud
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004800-2, del día 27 de octubre de 2017, en la cual solicita se indique cuál es el registro contable que debe realizar la E.S.E. Metrosalud al suscribir un contrato de concurrencia con el Ministerio de Hacienda y demás entidades territoriales concurrentes.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001 determinó el procedimiento para atender al pago del pasivo prestacional de las entidades del Sector Salud, es así como los artículos 61 y 62 señalan:

“Artículo 61. Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud. Suprímase el Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud creado por el artículo 33 de la Ley 60 de 1993. En adelante, con el fin de atender la responsabilidad financiera a cargo de la Nación para el pago de las cesantías y pensiones de las personas beneficiarias de dicho Fondo y de acuerdo con los convenios de concurrencia correspondientes, la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se hará cargo del giro de los recursos, (...)

Artículo 62. Convenios de Concurrencia. Para efectos de los convenios de concurrencia, los cuales deberán ser suscritos a partir de la vigencia de la presente ley por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se continuarán aplicando los procedimientos del Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, la forma en que concurren las diferentes entidades para cubrir el pasivo prestacional, la forma de cálculo del mismo, su actualización financiera y actuarial, las obligaciones de los convenios de concurrencia y los requisitos que deben acreditarse.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá establecer, en concertación con el ente territorial, las condiciones para celebrar los convenios de concurrencia y el desarrollo de los mismos y de los que se encuentren en ejecución, para lo cual podrá verificar el contenido de los convenios suscritos y ordenará el ajuste a las normas sobre el particular.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá revisar y actualizar en forma periódica el valor de la deuda prestacional, definiendo la responsabilidad de cada uno de los entes que suscribe el convenio de concurrencia.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 306 de febrero de 2004, por el cual se reglamentan los artículos 61, 62 y 63 de la ley 715 de 2001, señalando:

“Artículo 1°. Objeto. El presente decreto tiene por objeto reglamentar el procedimiento general para el reconocimiento y pago del Pasivo Prestacional del Sector Salud causado a diciembre 31 de 1993 por concepto de cesantías netas y reservas requeridas para el pago

de pensiones legalmente reconocidas de las instituciones de salud públicas o privadas, en cuya financiación deban contribuir en virtud de la Ley 715 de 2001, la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y los entes territoriales cuando a ello hubiere lugar.

Artículo 2°. Pasivo prestacional. El pasivo prestacional causado a 31 de diciembre de 1993 está constituido por:

a) Cesantías. Las cesantías pendientes de pago, una vez liquidadas y reconocidas, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 5° del artículo 242 de la Ley 100 de 1993;

b) Pensiones. Las pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sustituciones pensionales que las entidades beneficiarias tenían a su cargo, siempre y cuando correspondan a derechos adquiridos, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 5° del artículo 242 de la Ley 100 de 1993;

c) Reserva pensional de activos. Las reservas requeridas para el pago de las obligaciones pensionales de trabajadores privados y servidores públicos reconocidos como beneficiarios, la cual estará representada en bonos o títulos pensionales;

d) Reserva pensional de retirados. Las reservas requeridas para el pago de bonos o las cuotas partes de bonos de los servidores públicos que prestaron sus servicios en las instituciones hospitalarias beneficiarias y se encontraban retirados a dicha fecha. (...)"

Por su parte, el Decreto 700 de abril de 2013, por el cual se reglamentan los artículos 61, 62 y 63 de la ley 715 de 2001, dispone:

"Artículo 1°. Financiación del pasivo prestacional del sector salud. La financiación del pasivo causado hasta el 31 de diciembre de 1993 por concepto de cesantías y pensiones de los trabajadores del sector salud que hubieren sido reconocidos como beneficiarios del extinto Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, es responsabilidad de la Nación y de las entidades territoriales."

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. La utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad. (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. (...)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 en el Capítulo II. Pasivos, indican:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

Entre los beneficios posempleo se incluirán:

a) las pensiones a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; y

b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

Si la empresa debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, en el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, se incluyen las siguientes cuentas:

“1904 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados distintas de aquellas que surgen por terminación del vínculo laboral o contractual y que se van a liquidar después de completar el periodo de empleo en la empresa.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El efectivo y equivalentes al efectivo.
- 2- El valor de las inversiones en títulos valores.
- 3- El valor de los recursos entregados en administración y los encargos fiduciarios constituidos.
- 4- El valor de las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión.
- 5- El valor de los rendimientos obtenidos de las inversiones y los encargos fiduciarios.
- 6- El mayor valor del plan de activos generado por la medición a valor razonable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones posempleo, tales como pensiones a cargo de la entidad, seguros de vida, asistencia médica y cobertura educativa, entre otros.
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los encargos fiduciarios constituidos.

3- El menor valor del plan de activos generado por la medición a valor razonable. (...)

4808 – INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y con el objeto de que la contabilidad presentada atienda a las características cualitativas indicadas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, es necesario reflejar la situación financiera ajustada a la realidad, en tal sentido, corresponde a la E.S.E. Metrosalud reconocer los derechos derivados por la suscripción de contrato de concurrencia con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y demás entidades territoriales concurrentes, en cumplimiento con lo señalado por la Ley 715 de 2001 y sus decretos reglamentarios.

Cumplidas las formalidades, para la E.S.E. existe un derecho que contablemente se ajusta a las condiciones de activos destinados al pago de los pasivos pensionales por el valor del contrato de concurrencia que, en aplicación del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, clasifica en la subcuenta 190408 – Derechos por cobrar – Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, y la contrapartida a la subcuenta 480840 – Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 4808 – INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta que cuando la entidad presente diferentes contratos de concurrencia, los identificará a nivel de auxiliar; cuando los cofinanciadores cumplan con su parte, deberá disminuirse 190408 – Derechos por cobrar – Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONCEPTO No. 20172000107021 DEL 05-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro al Público
	TEMAS	Avances y anticipos
	SUBTEMAS	Registro de anticipos a funcionarios por concepto de adquisición

	de bienes y Servicios
--	-----------------------

Señor

ALEX RIVEIRA ACOSTA MADIEDO

Gerente General

Granabastos

Soledad - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500049112, del 03 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“La entidad viene registrando en la cuenta 19.06.04 – Anticipo para la adquisición de bienes y Servicios; además de los anticipos a proveedores y contratistas, los dineros entregados a funcionarios de la entidad como anticipo para la compra de bienes y servicios para la misma entidad, situación que la Contraloría General de la República en auditoría realizada por la vigencia 2016 encontró como un hallazgo administrativo con la siguiente argumentación:

Del análisis practicado a los movimientos de la Cuenta Avances y Anticipos para adquisición de bienes y servicios que hace parte del componente de la Cuentas por Cobrar, que de acuerdo a la norma contable **“Representa los valores entregados por la empresa, en forma anticipada, a contratistas y proveedores...”**, se observó el registro de anticipos para adquisición de bienes y servicios en cuantía de \$64 millones, correspondientes a la entrega de anticipos a varios funcionarios de la entidad, los cuales no son contratistas ni mucho menos proveedores”.

Solicitamos a ustedes confirmarnos si esta es la cuenta adecuada para estos registros o en su defecto cual sería la cuenta apropiada para registrar estos movimientos.

Mediante comunicación telefónica, el profesional responsable del manejo contable de Granabastos manifestó que por tratarse de una sociedad de economía mixta que se rige por el derecho privado, los anticipos a los funcionarios se conceden mediante un trámite interno que tiene la empresa, sin la expedición de un acto administrativo previo, el cual se maneja a través del sistema de información corporativo, donde una vez surtido dicho trámite se tiene como soporte un comprobante de egreso con la salida del dinero entregado al funcionario.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público de acuerdo con la Resolución N° 139 de 2015, modificada por la Resolución N° 466 de 2016 establece:

1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCION

Representa los valores entregados por la empresa, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

DINAMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o acuerdos de bienes.
- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público emitido mediante la Resolución N° 139 de 2015, modificada por la Resolución N° 466 de 2016, los anticipos para adquisición de bienes y servicios con proveedores y contratistas se deberán registrar en la subcuenta 190604 Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Ahora bien, los anticipos que la entidad haya efectuado a funcionarios para la adquisición de bienes y servicios, deberá registrarse en la subcuenta 190690 – Otros avances y anticipos, de la cuenta 1906 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS teniendo en cuenta que esta cuenta tiene la intención de contemplar operaciones que se realicen con empleados, tal como ocurre con los Avances para viáticos y gastos de viaje.

Al respecto, la CGN mediante la resolución 596 de diciembre 4 de 2017, efectuó el respectivo ajuste aclarando la descripción de la cuenta 1906 para que se pueda proceder al registro de estos hechos en las condiciones expuestas en el párrafo anterior, sin lugar a dificultades de interpretación como los que han dado origen a su consulta.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000063891 del 09-10-2017

3.11. OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.12. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.13. PRÉSTAMOS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.14. CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20172000010481 01-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Preparación y reporte de la información financiera bajo los criterios del nuevo Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.
-----------------	---

Doctora

LUZ MARINA YARA ACOSTA

Jefe de Contabilidad e Impuestos

E.S.P. Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A.

Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000190-2, del 19 de enero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Como empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado IBAL OFICIAL ESP, nos encontramos regidos bajo el marco normativo de la Resolución No. 0414 de 2014, en donde se establece que la información financiera oficial durante la vigencia de 2016 es la generada bajo Norma Internacional.

No obstante nosotros como empresa hemos llevado paralelamente la contabilidad bajo los dos marcos normativos RCP y Resolución 0414 de 2014, toda vez que para efectos fiscales y pagos de impuestos se debe llevar a cabo bajo el marco Normativo del RCP.

Por lo anterior nuestra consulta radica básicamente en saber si la aprobación de los estados financieros a diciembre 31 de 2016 ante la Asamblea de socios se debe llevar bajo el Marco Normativo de la Resolución 0414 de 2014, al igual que la distribución de los excedentes. Y por otro lado como se vería reflejado los impuestos anuales (declaración de renta, ICA, CREE, Riqueza etc.) en los estados financieros bajo el marco normativo de la Resolución No. 0414 de 2014 cuando su cálculo y elaboración se lleva a cabo bajo el marco normativo del RCP.”

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

La Resolución N° 414 de 2014, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”, modificada por la Resolución N° 663 de 2015, establece:

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación. (...)

Período de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Saludo (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido. (...)

ARTÍCULO 4º. Sin perjuicio de lo establecido en la presente resolución, las entidades referidas en el artículo 2º continuarán reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación y seguirán presentando la información requerida por la CGN y por los organismos de inspección, vigilancia y control, en el marco de sus competencias, durante los períodos de preparación obligatoria, de transacción y aplicación.” (Subrayados fuera del texto)

Respecto a la aplicación del nuevo Marco Normativo, la CGN emitió el concepto CGN N° 20162000016861 del 21-06-2016, dirigido a la Sra. Lorena Castro Esquivel, Consultor IFRS de la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P., del cual se rescata lo siguiente:

“Únicamente las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), que se acogieron a la aplicación del cronograma dispuesto en el párrafo 1 del artículo 3° de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública durante el periodo de transición especial comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016, establecido en el párrafo 1 del Artículo 2 de la Resolución 663 de 2015 y, de manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo Marco normativo.

Entre tanto, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, que no conforman el SGSSS, entre las cuales se encuentra la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P, les corresponde aplicar el cronograma de aplicación dispuesto en el artículo 3° de la Resolución en mención, en el cual señala que durante el periodo de aplicación, comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016, deberán llevar su contabilidad, para todos los efectos, únicamente bajo los criterios del nuevo Marco normativo, así como presentar los primeros estados financieros comparativos conforme a estas directrices.

De conformidad con el artículo 5° de la Resolución 437 de 2015 y sus modificaciones, las entidades sujetas a la Resolución 414 de 2014, deben reportar la información financiera bajo el nuevo Marco normativo a partir del corte al 31 de marzo de 2016 con el Catálogo General de Cuentas – versión 2015.01, expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación.

Adicionalmente, para efectos de la consolidación de la información, a partir del corte al 31 de marzo de 2016 las empresas deben realizar el reporte homologado con el Catálogo General de Cuentas Versión 2007.14 y sus modificaciones, para los diferentes formularios de la categoría información contable pública, tomando como base los saldos obtenidos bajo el nuevo Marco normativo”. (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas así:

“2440 – IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. (...)

2445 – IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor generado en la comercialización de bienes o prestación de servicios gravados, así como el valor descontable por la adquisición de bienes o servicios gravados, de acuerdo con las normas tributarias vigentes. Por tratarse de una cuenta corriente, puede generar un saldo a favor o a cargo de la empresa, producto de las diferentes transacciones realizadas.”

CONCLUSIONES

La Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A. se encuentra sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, por lo cual, a partir del 1° de enero de 2016 debió llevar su contabilidad, bajo los criterios del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, así como presentar los primeros estados financieros comparativos conforme a estas directrices.

En ese sentido, los estados financieros que se presentarán en la Asamblea de socios, será los que resulte de la aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, y la distribución de excedentes se realizará de acuerdo a las políticas internas de la empresa, conforme a la información presentada bajo esa regulación contable.

Por su parte, los impuestos anuales calculados por la entidad se verán reflejados a 31 de diciembre de 2016 como una cuenta por pagar en la subcuenta que corresponda de las cuentas 2440 – IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y/o 2445 – IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA. La determinación de su importe deberá hacerse sobre las bases fiscales establecidas en las respectivas normas tributarias.

CONCEPTO No. 20172000013371 DEL 03-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar

	Costos de ventas de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
SUBTEMAS	Causación del pasivo por la prestación del servicio de salud efectuada por parte de un operador externo

Doctora

JACQUELINE COHEN COGOLLO

Gerente

ESP E.S.E Hospital Nuestra Señora del Carmen

El Carmen de Bolívar, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007395-2, del día 04 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“La ESE Hospital Nuestra Señora del Carmen de El Carmen de Bolívar (...) tiene un contrato de asociación con un operador privado, quien se encarga de manejar la parte asistencial y la facturación, dicho contrato establece que el 92% de lo facturado le corresponde al operador, con esto debe cubrir el total de la operación, y el 8% restante para la ESE Hospital Nuestra Señora del Carmen, para el manejo de estos recursos se constituyó un encargo fiduciario quien realiza la dispersión automática a cada entidad en la medida que se va recaudando.

Desde que la ESE Hospital Nuestra Señora del Carmen inicio operaciones y hasta la fecha estas operaciones se vienen manejando como costos de operación de servicios en el grupo 64, con una contrapartida en el grupo 27 pasivos estimados, en la medida que se va recaudando se traslada al grupo 29 — otros pasivos (cuenta 290505 recaudos a favor de terceros) para no sobrestimar el pasivo.

A partir de la implementación del nuevo marco normativo los pasivos estimados desaparecen, por lo que solicitamos su asesoría para saber cuál sería el procedimiento a seguir en este caso, ya que la obligación con el operador externo esta preestablecida en el contrato en mención, es decir, es una deuda consentida entre las partes, en la medida que se recauda se realiza la distribución de la participación de cada institución, por lo que no podemos hablar de una obligación real”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, incorpora dentro de los principios de contabilidad pública el devengo, la esencia sobre forma y la asociación, como orientadores del proceso de generación de información, tal como se indica a continuación:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayado fuera del texto)

En el numeral 6.2.2 del mismo documento, establece que se reconoce un pasivo cuando “sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad”, además de causarse “en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago”, conforme al principio de devengo.

Entre tanto, en el numeral 4.1.2, relativo a la característica fundamental de representación fiel, establece que “para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error”. (Subrayado fuera del texto)

Por último, el párrafo 16 del numeral 5.2. relativo a cambios en una estimación contable, de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, señala que “un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La E.S.E. Hospital Nuestra Señora del Carmen debe reconocer la cuenta por pagar en la subcuenta 240101 – Bienes y Servicios, de la cuenta 2401 – ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, cuando surja la obligación real a raíz de la prestación del servicio por parte del operador externo y no hasta el recaudo de los recursos, así como registrar simultáneamente los costos asociados a la prestación del servicio en las subcuentas que corresponda de la cuenta 6310 - SERVICIOS DE SALUD, atendiendo a los principios de Devengo y Esencia sobre Forma, es decir, a su esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos y del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, sin perjuicio de hacer los registros necesarios para ajustar estas partidas como consecuencia de nueva información o nuevas circunstancias que afecten el pasivo, y así reflejar fielmente la obligación, conforme a la característica fundamental de representación fiel.

Por lo tanto, se deben implementar las estrategias que sean necesarias para garantizar un óptimo flujo de información que permita el adecuado reconocimiento de la obligación por parte del Hospital.

CONCEPTO No. 20172000025541 DEL 04-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Información a reportar a la CGN en aplicación del nuevo marco normativo. Subcuentas para registrar los recaudos para el al Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso de Servicios Públicos.

Doctor
MARY SOLEY ARGOTE OSSA
Contador
Empresas Publicas Municipales - Aguachica Cesar
Aguachica - Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500017182, de fecha 29 de marzo de 2017, en la cual pregunta cuáles son las categorías de información contable que debe presentar la empresa en el año 2017, y además manifiesta que en el Plan de cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público, no se encuentran las subcuenta 243012-Servicio de Acueducto y 243013-Servicio de Alcantarillado, por lo cual solicita se le indique cuales códigos contables debe utilizar en reemplazo de estas subcuentas, en aplicación del nuevo marco normativo.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El capítulo III de la Resolución N°706 de 2016 “por la cual se establece la Información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación”, en relación con las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público incluidas en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en los artículos 4°, 5°, 6°, 7°, 25° y 26°, señalan:

Artículo 4°. Categoría información contable pública. Se refiere a la información financiera que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación, respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas.

Artículo 5°. Formularios de la categoría información contable pública. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables, a reportar en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS

CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS

CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados contables de la entidad pública hacen parte de esta categoría.

Artículo 6°. Categoría información contable pública - convergencia. Se relaciona con la información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación de los nuevos marcos normativos.

Artículo 7°. Formularios de la categoría información contable pública - convergencia. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran teniendo en cuenta la agrupación de conceptos y variables, en aplicación de los nuevos marcos normativos. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
CGN2015_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS_
CONVERGENCIA CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados financieros de la entidad pública hacen parte de esta categoría.

“Artículo 25. Categoría información contable pública - convergencia. La información a reportar a partir del corte 31 de diciembre de 2016, en la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, corresponde a lo señalado en los artículos 6°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA, 7°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA- CONVERGENCIA y 16. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución, preparada de acuerdo con el marco normativo establecido en la resolución número 414 de 2014 y modificaciones.

Artículo 26. Categoría información contable pública - convergencia, homologada. Las empresas deberán reportar la categoría Información Contable Pública - Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y reportarla en la Categoría Información Contable Pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, 5°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, y 16. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución. (Subrayado fuera de texto)

(...)

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política, tomando como base los saldos obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo y reportados en la categoría Información Contable Pública - Convergencia.

Parágrafo. El proceso de homologación es de los saldos obtenidos en aplicación del marco normativo establecido en la Resolución número 414 de 2014 y modificaciones, incorporándolos al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones.”

Con relación a los códigos contables que se deben utilizar en reemplazo de las subcuentas 243012-Servicio de Acueducto y 243013-Servicio de Alcantarillado, el Catálogo General de Cuentas, expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015, modificada por la Resolución N° 466 de 2016, contiene la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS la cual se describe así:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.”

Es cuenta contiene la subcuenta 240723 Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso - Servicios públicos.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

a. **Información que la Empresa debe reportar a la CGN, en cada uno de los trimestres, es decir en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017:**

- **Categoría información contable pública – convergencia.** Se relaciona con la información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación del nuevo marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, en los siguientes formularios:

CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA

CGN2015_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS_

CONVERGENCIA CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

- **Categoría información contable pública - convergencia, homologada:** Se refiere a la información financiera que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación, respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, homologada con el Catálogo General de

Cuentas versión 2007-15 y sus modificaciones, en los siguientes formularios:

CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
 CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS
 CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

- b. Códigos contables a utilizar bajo el catálogo de cuentas del nuevo marco normativo, en reemplazo de las subcuentas 243012-Servicio de Acueducto y 243013-Servicio de Alcantarillado, del catálogo de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente**

Teniendo en cuenta que en las subcuentas 243012-Servicio de Acueducto y 243013-Servicio de Alcantarillado, del catálogo de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente se registraba el valor a pagar al Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso por concepto de subsidios de acuerdo con la reglamentación establecida para cada servicio, en aplicación del nuevo marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, los valores que la Empresa recaude a favor de este fondo, deben contabilizarse en la subcuenta 240723 Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso - Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

CONCEPTO No. 20172000030891 DEL 14-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por pagar y préstamos por pagar

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por pagar y préstamos por pagar

Doctor

EDGAR A. PEÑA CALDERON

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002133-2, del 27 de abril de 2017, en la cual solicita información sobre el tratamiento contable de los endeudamientos.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:
El Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, contiene las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, y transcribe el tratamiento de las cuentas por pagar y préstamos por pagar en los numerales 3 y 4 del capítulo II referente a los pasivos, así:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

3.3. Medición inicial

Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

3.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción. (...)

4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por pagar, los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. (...)

4.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido. (...)

Así mismo, el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, transcribe el tratamiento de las cuentas por pagar y préstamos por pagar en los numerales 3 y 4 del capítulo II referente a los pasivos, así

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificaran en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleara el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleara el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculara multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido.

5. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación. (...)

4. PRESTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar, los recursos financieros recibidos por la empresa para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificaran en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor recibido y el valor presente se reconocerá como ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Subvenciones.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar e incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habrá incurrido si a la empresa no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculara multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para efectos del reconocimiento de los endeudamientos los Marcos Normativos contemplan las siguientes categorías, independientemente de si su vencimiento es a corto o largo plazo: cuentas por pagar o préstamos por pagar.

CUENTAS POR PAGAR

Las cuentas por pagar corresponden a las obligaciones contraídas por la entidad o la empresa con terceros, suscitadas en el desarrollo de sus actividades, de las cuales se espera, a futuro, una salida de efectivo, equivalentes del efectivo u otro instrumento financiero.

En las Entidades de Gobierno, las cuentas por pagar se reconocerán en el momento que surja la obligación y se medirán por el valor de la transacción. Estas cuentas se mantendrán al costo hasta cuando se extinga la obligación, por medio del pago, expiración, renuncia por parte del proveedor o transferencia a un tercero. La entidad deberá revelar la información principal sobre dichas cuentas, tales como las condiciones pactadas para el pago y el plazo.

Por su parte, las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, reconocerán las cuentas por pagar al momento que surjan y las clasificará al costo o costo amortizado.

Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos normales al negocio y del sector, y su medición inicial será por el valor de la transacción. Estas cuentas se mantendrán al valor de la transacción hasta que se extinga la obligación, por medio del pago, expiración, renuncia por parte del acreedor o transferencia a un tercero.

Mientras que, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado que obedecen a obligaciones en las que la empresa pacta plazos superiores a los normales del negocio y del sector, la medición inicial se realizará de la siguiente manera:

- Cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago, o
- Cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleara el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

La medición posterior de las anteriores cuentas por cobrar se realizará por el costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo es el resultado de multiplicar el valor en libros de los

préstamos por pagar por la tasa de interés efectiva, durante el término que exceda el plazo normal del pago.

Las empresas revelarán para cada clasificación de las cuentas por pagar información relativa a plazos, tasas de interés, vencimiento, restricciones impuestas, así como la justificación de la determinación de la tasa de interés establecidas para el cálculo del componente de financiación, entre otros aspectos relevantes.

PRÉSTAMOS POR PAGAR

Los préstamos por pagar corresponden a recursos financieros recibidos por la entidad o la empresa para su uso, que representará una salida de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento financiero.

Las Entidades de Gobierno, reconocerán los préstamos por pagar en el momento que surja la obligación y realizará la medición inicial por el valor recibido (valor del préstamo menos los costos de transacción). La medición posterior de este pasivo se realizará a costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses.

El costo efectivo es el resultado de multiplicar el valor en libros de los préstamos por pagar por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que iguala los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

La baja en cuentas se realizará cuando se extinga la obligación que la origino, mediante el pago, expiración, renuncia del pago por parte del acreedor o transferencia a un tercero.

La entidad deberá realizar las revelaciones correspondientes de acuerdo a dos criterios: origen de la deuda, interna o externa, y por el plazo pactado, corto o largo plazo. Así las cosas, se revelará las principales condiciones de la deuda, los costos de transacciones, tasas de negociación, tasas efectivas, gastos por intereses, y demás información relevante.

Para las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las cuentas por pagar también son clasificadas al costo amortizado, con independencia de que se origine en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general, por tanto, la medición inicial corresponde al valor recibido. Cuando las partes pacten una tasa de interés menor a la tasa de interés del mercado, la medición inicial se realizará por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares.

La medición posterior, baja de cuentas y revelaciones será de la misma manera que lo realizan las entidades de gobierno.

Como consecuencia de lo anterior, las cuentas por pagar y préstamos por pagar medidos al costo amortizado, deberán realizar la amortización del componente financiero de forma periódica como un mayor valor de la cuenta por pagar o préstamo por pagar y como un gasto del resultado del período. En los casos en los cuales los recursos por el préstamo recibido se destinen a la financiación de un activo apto, los costos de financiación se llevarán como un mayor valor del activo.

Ahora bien, para efectos de la presentación, es viable que una cuenta por pagar o un préstamo por pagar, se clasifique en porciones corrientes o no corrientes, según plazos de vencimiento, tal como puede observarse en la guía de aplicación para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, publicada en la página web de la CGN.

CONCEPTO No. 20172000064771 DEL 13-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Provisiones
	SUBTEMAS	La pertinencia de constituir una provisión por facturación de servicios pendientes de auditoría, cuyo saldo se encuentra actualmente en cuentas de orden.

Doctora

NORVY YADIRA AGUDELO ZULUAGA

Jefe de Contabilidad y Presupuesto

Alianza Medellín Antioquia EPS –SAS (Savia Salud EPS)

Medellín -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040672, del día 05 de septiembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Nos dirigimos a ustedes como entidad responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, a fin de solicitar instrucción sobre si se es prudente efectuar una provisión por facturación de servicios pendientes de Auditoría.

Esto ya que aunque la EPS realiza el cálculo y registro en la contabilidad de las reservas técnicas no hay un área al interior de la entidad que certifique que las facturas no auditadas y el costo médico que está registrado en cuentas de orden se encuentran incluidos en los valores reportados de la reserva técnica. (...)”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, introduce el Devengo como uno de los principios de contabilidad o pautas básicas para el proceso de generación de la información, el cual establece que: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, se incluye el principio de Esencia sobre Forma, mediante el cual “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a los pasivos, el numeral 6.2.2 del Marco conceptual establece los criterios para su reconocimiento, tal como se muestra a continuación:

“(...) Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.

El principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 3.1 de la Norma de cuentas por pagar, incluida en el Capítulo II – Pasivos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece que “se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera del texto).

En el Capítulo en mención, se incluye la Norma de Provisiones la cual establece que “se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. (...)”.

Por último, el párrafo 1 del numeral 2.1 de la Norma de Pasivos Contingentes establece lo siguiente:

“Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

La Contaduría General de la Nación (CGN) emitió el concepto N° 20162000021591, del día 12 de agosto de 2016, dirigido a la doctora Yadira Agudelo Zuluaga de Savia Salud EPS, en el cual se indicó la causación de obligaciones por servicios de salud y el procedimiento contable por parte de las EPS, aplicable a las glosas, como se indica a continuación:

“(...)...de presentarse glosas a la facturación, pertinentes y no subsanables, es decir cuando no es posible corregirlas y en consecuencia son aceptadas por la IPS puesto que dicho valor glosado no puede ser cobrado en su totalidad, deberá aplicarse el procedimiento contable que se señala a continuación:

1) Si la glosa no subsanable se presenta dentro del periodo contable en que se causó el gasto por la adquisición del servicio, la EPS debe reversar el gasto reconocido en la cuenta 5613- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y la cuenta por pagar 2481- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

2) Si la glosa no subsanable se presenta en un periodo posterior a aquel en el cual se causó el gasto, la EPS debe reconocer un ingreso, para lo cual debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito a la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, hecho que es objeto de revelación en las notas a los estados financieros.

Adicionalmente, la entidad deberá llevar el control de las glosas en la subcuenta 939012-Facturación glosada en la adquisición de servicios de salud de la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, utilizando como contrapartida la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por otra parte, en cumplimiento del Procedimiento de control interno contable, deben adelantarse los cruces de información con los diferentes acreedores. (...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

Las facturas no auditadas no constituyen una provisión por este concepto, toda vez que en cumplimiento con los principios de Esencia sobre Forma, para el reconocimiento de los hechos económicos prima la esencia económica sobre la forma legal, de tal manera que con independencia de que existan facturas pendientes de auditar, la causación de las obligaciones por concepto de los servicios de salud, en cumplimiento con el principio de Devengo, procede en el momento en que suceden los hechos económicos que dan como resultado el reconocimiento de los derechos y obligaciones, es decir, por la prestación del servicio de salud, con independencia del instante en que se aprueba el pago y se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, de acuerdo a los preceptos determinados en el artículo 7 del Decreto Ley N° 1281 de 2002.

Por lo tanto, se deben reconocer las cuentas por pagar por los servicios de salud facturados por los prestadores de servicios de salud en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2481 – ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, con independencia de si son facturas auditadas o pendientes de auditar, cuando correspondan a obligaciones originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere la salida de un flujo financiero de efectivo futuro, el cual puede ser fijo o determinable conforme a las condiciones de la obligación.

Si una vez realizada la respectiva auditoria se presentan glosas a la facturación, pertinentes y no subsanables, deberá aplicarse el procedimiento contable transcrito en las consideraciones del presente documento.

Por otra parte, se precisa el concepto 20162000021591, del día 12 de agosto de 2016, dirigido a la doctora Yadira Agudelo Zuluaga de Savia Salud EPS, en el entendido de que la causación de las obligaciones por servicios de salud, procede en el momento en que suceden los hechos económicos que dan como resultado el reconocimiento de los derechos y obligaciones, con independencia del instante en que se aprueba el pago y se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

CONCEPTO No. 20172000066741 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Impuestos, contribuciones y tasas por pagar
	SUBTEMAS	Retiro de la contabilidad de las deudas por estampillas a favor de la Universidad de Nariño y del Departamento de Nariño

Doctor
RICHARD ANDRÉS ROSERO RAMOS
Gerente
Lotería de Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004287-2 del 21 de Septiembre de 2017, mediante la cual consulta si una obligación por concepto de estampillas, reconocida en la contabilidad de la Lotería de Nariño a favor de la Gobernación de Nariño y de la Universidad de Nariño, por haber transcurrido más de cinco (5) años es posible retirarla por prescripción.

CONSIDERACIONES

La Ley 549 de diciembre 15 de 1999 autorizó la emisión de la estampilla Prodesarrollo de la Universidad de Nariño, norma que estableció: "... ARTICULO 6o. Establécese como obligatorio el uso de la estampilla de la que trata el artículo 1o., en los institutos

descentralizados y entidades del orden nacional, departamental y municipal que funcionan en el departamento de Nariño. (...)

PARAGRAFO. Queda a cargo de los servidores públicos del orden nacional, departamental y municipal que intervengan en el acto, el cumplimiento de la obligación establecida en este artículo.

ARTICULO 7o. La Contraloría General de la República, la Contraloría Departamental de Nariño y las contralorías municipales del departamento de Nariño, vigilarán y controlarán el recaudo e inversión de los fondos provenientes del cumplimiento de la presente ley.”

Por su parte, el Departamento de Nariño cuenta con un Estatuto Tributario adoptado mediante ordenanza 028 de Diciembre 21 de 2010 en el cual esta regulado el cobro de las estampillas Pro Desarrollo de Nariño, Pro Cultura de Nariño y Pro Universidad de Nariño. Es así como el Libro tercero Capítulo I señala: “ESTAMPILLAS - DISPOSICIONES GENERALES ARTÍCULO 229.- CONCEPTO. Las estampillas son tributos de causación instantánea, con destinación específica autorizada por la ley que las creo, y que grava documentos o actos en loscuales intervenga una entidad territorial. (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 230.- ESTAMPILLAS AUTORIZADAS LEGALMENTE. Las estampillas autorizadas legalmente en el Departamento de Nariño son:

- Estampilla Pro-Desarrollo Departamental.
- Estampilla Pro-Universidad de Nariño.
- Estampilla Pro-Cultura.

ARTÍCULO 232.- HECHO GENERADOR. Lo constituye la celebración del acto o expedición del documento gravado, conforme lo dispuesto en el presente Estatuto.

ARTÍCULO 233.- SUJETO PASIVO. Los sujetos pasivos del gravamen de Estampillas, son las personas naturales o jurídicas que intervengan en la celebración del acto o en cuyo favor se expidan los documentos gravados.

ARTÍCULO 234.- SUJETO ACTIVO. El sujeto activo del tributo de las estampillas es el Departamento de Nariño

ARTÍCULO 235.- BASE GRAVABLE. En los actos o documentos con cuantía, es el valor contenido en el acto o documento sujeto a la estampilla, sin incluir IVA. En los actos o documentos sin cuantía, se aplicaran las tarifas que para tal efecto se establezcan en el presente Estatuto.

ARTÍCULO 236.- TARIFA. Son los valores absolutos o porcentuales establecidos en el presente estatuto para cada uno de los actos o documentos gravados. La tarifa aplicable será la definida por este estatuto para cada una de las estampillas autorizadas.

ARTÍCULO 237.- CAUSACIÓN . El tributo se causa en el momento de la celebración del acto o de la expedición del documento gravado.”

En relación con la prescripción la Corte Suprema de Justicia en Sentencia de Casación Civil 001 del 11 de enero de 2000 señaló: “al compás del tiempo ha de marchar la atildada figura de la incuria, traducida en un derecho inerte, inmovilizado, cual aparece dicho en el artículo 2535 del Código Civil. Patentízase así que el mero transcurso del tiempo, con todo y lo corrosivo que es, no es suficiente para inmolarse un derecho. No es sino reparar, acaso como la comprobación del Nuevo Régimen de Prescripción civil 225 más concluyente de lo que acaba de decirse, que si el acreedor, antes que incurrir en dejadez, ejercita su derecho –no importa que sea sin éxito rotundo–, bien pueden contarse los años que quiera sin desmedro del derecho en sí; en algunas partes, con apenas instar al deudor para la satisfacción de la deuda, lo obtiene; en otras, es riguroso que la exhortación al pago se haga mediante demanda judicial. Más aún: es probable que la pereza del acreedor se vea purgada por la actitud del obligado, dado el reconocimiento que éste haga de la deuda. En una palabra, el comportamiento tanto del acreedor como del deudor puede interferir el lapso prescriptivo” (sentencia de Casación Civil 001 del 11 de enero de 2000).

Ahora en relación con la normatividad contable pública, el Procedimiento de Control interno contable expedido mediante el Anexo de la Resolución 193 de 2016, establece en el numeral

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible. Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Quando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, en concepto de la Corte Suprema de Justicia “el mero transcurso del tiempo no es suficiente para inmolarse un derecho”, además señala que será posible cancelar un derecho “con apenas instar al deudor para la satisfacción de la deuda” o en otras, “es riguroso que la exhortación al pago se haga mediante demanda judicial”.

Ahora, el cobro de las estampillas a favor de la Universidad de Nariño y del Departamento de Nariño se encuentra reglamentado como un tributo departamental en el Estatuto Tributario del Departamento de Nariño, por lo que para su causación y pago aplicarán las normas tributarias especiales que reglamenta tales tributos. De otra parte, el Procedimiento de Control Interno contable, señala a las entidades la necesidad de adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable contenga derechos y obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva o Derechos y obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción.

Como puede apreciarse para el retiro de la contabilidad de las deudas que presenta esa entidad por concepto de estampillas deberá realizarse el estudio jurídico que le permita determinar si efectivamente se configura alguna de las causales contempladas en el numeral .3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución 193 de 2016, caso en el cual deberá procederse a su baja.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000059851 del 20-09-2017

20172000066101 del 19-10-2017

20172000074081 del 09-11-2017

20172000107731 del 13-12-2017

20172000107991 del 14-12-2017

20172000108831 del 18-12-2017

20172000110651 del 21-12-2017

3.15. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO No. 20172000000091 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Tasa de interés utilizada para medir los beneficios a los empleados a largo plazo.

Doctora
LILIANA CARDONA BEDOYA
Líder de proyecto NIIF
Hospital General de Medellín
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500080452, del día 14 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2047

Compilado a 29 de diciembre de 2017

“Agradezco se nos informen cuáles son las tasas a utilizar en la medición de los beneficios a empleados de largo plazo en las entidades del grupo 2, empresas que no cotizan ni captan ni administran recursos del público, que estamos bajo resolución 414 de /2014.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La norma de beneficios a los empleados, contenida en el anexo a la Resolución N° 414 de 2014 señala lo siguiente:

“5.2.2 Medición

Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Como se enuncia en el numeral 5.2.2. de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para la medición de los beneficios a los empleados a largo plazo, la empresa deberá calcular el valor presente de las obligaciones, utilizando la tasa de mercado de los TES que emita el gobierno nacional y que tengan un plazo similar a los que esta determine para su pago.

Por otra parte, es preciso advertir que la Regulación expedida por la CGN no clasifica a la entidad por grupos, sino por Marcos normativos en la siguiente forma: Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público (Resolución N° 743 de 2013), Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (Resolución N° 414 de 2014) y Entidades de Gobierno (Resolución N° 533 de 2015)

CONCEPTO No. 20172000066101 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Beneficios a los empleados Impuestos, contribuciones y tasas Impuesto a las ganancias corriente
	SUBTEMAS	Contabilización del cálculo actuarial para una compañía que aplica el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones Cuenta para la contabilización de la sobretasa de renta que incorpora la Ley 1819 de 2016

Doctor
JUAN GIRALDO
Contador

ANTECEDENTES

Apreciado doctor Giraldo:

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500018652, del día 06 de abril de 2017, en la cual se señala:

“1- ¿Cómo deber ser la contabilización bajo NIIF cuando se realizan los cálculos actuariales de una compañía del sector público, según lo estipulado en la resolución 414 de 2014? ¿Qué partidas de dichos cálculos deber ir a resultados y cuales al ORI?

2- ¿Según la reforma tributaria 1819 de 2016, se creó una sobretasa especial, van a crear una nueva cuenta para su contabilización?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Sobre la contabilización del cálculo actuarial para una compañía que aplica el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

La norma de Beneficios a los empleados incorporada en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala en los siguientes numerales:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos (...), que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

(...)

5.2.2. Medición

16. Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

17. Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición

actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

18. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo contable. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación que se deriva de servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo es el cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

(...)

5.2.3. Presentación

21. El valor reconocido como un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor razonable de los activos destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable.

(...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

- a) las pensiones a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la empresa debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

34. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo afectará el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

35. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la

obligación por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo y sobre el activo, corresponde al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

5.4.3. Presentación

36. El valor reconocido como un pasivo por beneficios posempleo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor razonable de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable."
(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución No. 139 de 2015 emitida por la Contaduría General de la Nación, prescribe la dinámica de las siguientes cuentas contables:

"2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por concepto de las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de los diferentes beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas.
- 2- El menor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas causados y/o calculados.

2- El mayor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa cuando esta reconoce y paga directamente las pensiones de sus empleados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- La disminución en el valor del cálculo actuarial reconocido por la empresa.

2- El pago de las obligaciones por concepto de pensiones.

SE ACREDITA CON:

1- El incremento en el valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la empresa.

2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por beneficios distintos de las obligaciones pensionales y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se pagan después de que el empleado ha completado su periodo de empleo en la empresa. Estos beneficios abarcan los seguros de vida, asistencia médica o de cobertura educativa, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1 - El valor de los pagos por los beneficios posempleo.

2 - La disminución en el valor estimado por concepto de beneficios posempleo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor estimado de las obligaciones derivadas de los beneficios posempleo.
- 2- El incremento en el valor estimado por concepto de beneficios posempleo.” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 2. Sobre si se va a crear una nueva cuenta para la contabilización de la sobretasa especial que incorpora la Ley 1819 de 2016.

Ahora bien, el artículo 100 de la Ley 1819 del 26 de diciembre de 2016, por el cual se modifica el artículo 240 del Estatuto Tributario, establece:

“ARTÍCULO 240. TARIFA GENERAL PARA PERSONAS JURÍDICAS. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del 33%.”

Así mismo, el parágrafo transitorio del mismo artículo 100 de la Ley 1819 prescribe:

“PARÁGRAFO TRANSITORIO 2°. Los contribuyentes a que se refiere este artículo también deberán liquidar una sobretasa al impuesto sobre la renta y complementarios durante los siguientes períodos gravables:

1. Para el año gravable 2017:

TABLA SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO 2017			
Rangos base gravable en pesos colombianos		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	6%	(Base gravable - 800.000.000) * 6%

El símbolo (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

2. Para el año gravable 2018:

TABLA SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO 2018		
Rangos base gravable en pesos colombianos	Tarifa Marginal	Sobretasa

Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	4%	(Base gravable – 800.000.000) * 4%

El símbolo (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. Sobre la contabilización del cálculo actuarial para una compañía que aplica el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Es de aclarar que las Empresas Públicas Colombianas no aplican las Normas Internacionales de Información Financiera expedidas por el regulador Internacional, toda vez que deben aplicar la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación, en ejercicio de la competencia otorgada por el Artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996.

Bajo éste entendido, la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, contempla el cálculo actuarial tanto para los beneficios a los empleados a largo plazo, como para los beneficios posempleo; atendiendo lo anterior, el registro contable del cálculo actuarial deberá considerar:

a) Beneficios a los empleados a largo plazo:

La entidad contable pública que en el momento de la transición al nuevo marco de regulación, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, haya tenido que efectuar el reconocimiento del pasivo por las obligaciones derivadas de los beneficios a largo plazo, utilizando el método de medición actuarial según los requerimientos de la norma de Beneficios a los empleados, el registro contable que debió efectuar en su momento corresponde a un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y un débito en la subcuenta 326815-Beneficios a empleados de la cuenta 3216-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Con posterioridad, la actualización del cálculo actuarial puede dar origen a uno de los siguientes registros contables:

1) Si el pasivo por beneficio a largo plazo aumenta con respecto a periodos anteriores, la entidad contable pública deberá aumentar mediante un crédito, la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por su parte, debitará:

- La subcuenta 510812-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o la subcuenta 521212-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta contable 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, siempre que se genere un aumento en el valor del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las variables actuariales.

- La subcuenta 580402-Interés neto por beneficios a los empleados de la cuenta contable 5804-FINANCIEROS, por el valor correspondiente al interés que se genera por el cambio que el pasivo experimenta por el paso del tiempo.

2) Si el pasivo por beneficio a largo plazo disminuye con respecto a periodos anteriores, la entidad contable pública disminuirá mediante un débito, la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por su parte, acreditará:

- La subcuenta contable 480837-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS siempre que se genere una disminución en el valor del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las variables actuariales. Igualmente, la entidad contable pública debitará la subcuenta 580402-Interés neto por beneficios a los empleados de la cuenta contable 5804-FINANCIEROS, por el valor correspondiente al interés que genera el pasivo por el beneficio a largo plazo.

Ahora bien, los activos que se hayan constituido a fin de cubrir directamente las obligaciones derivadas de los beneficios a largo plazo, se registrarán mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y su contrapartida corresponderá el activo que mejor represente su naturaleza. El rendimiento de los activos del plan de beneficios se reconocerá en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y su contrapartida será la subcuenta 510812-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o la subcuenta 521212-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta contable 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS.

b) Beneficios posempleo

La entidad contable pública que en el momento de la transición al nuevo marco de regulación anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, haya tenido que efectuar el reconocimiento del pasivo por las obligaciones derivadas de los beneficios posempleo según los requerimientos de la norma de Beneficios a los empleados, el registro contable que debió efectuar en su momento corresponde a un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2514-BENEFICIO POSEMPLEO-PENSIONES o la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, y un débito en la subcuenta 326815-Beneficios a empleados de la cuenta 3216-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Con posterioridad, la actualización del cálculo actuarial puede dar origen a uno de los siguientes registros contables:

1) Si el pasivo por beneficio posempleo aumenta con respecto a periodos anteriores, la entidad contable pública deberá aumentar mediante un crédito, la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES o la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, por su parte, debitará:

- La subcuenta 510811-Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta contable 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o la subcuenta 521211- Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta contable 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, siempre que se genere un aumento en el valor del costo del servicio presente y el costo del servicio pasado.

- La subcuenta 580402-Interés neto por beneficios a los empleados de la cuenta contable 5804-FINANCIEROS, por el valor correspondiente al interés que se genera por el cambio que el pasivo experimenta por el paso del tiempo.

- La subcuenta contable 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta contable 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, por el valor de las variables actuariales.

2) Si el pasivo por beneficio posempleo disminuye con respecto a periodos anteriores, la entidad contable pública deberá disminuir mediante un débito, la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES o la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, por su parte, acreditará:

- La subcuenta contable 480836- Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS siempre que se genere una disminución en el valor del costo del servicio presente y el costo del servicio pasado.

- La subcuenta contable 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta contable 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, por el valor de las variables actuariales.

Igualmente, la entidad contable pública debitará la subcuenta 580402-Interés neto por beneficios a los empleados de la cuenta contable 5804-FINANCIEROS, por el valor correspondiente al interés que se genera por el cambio que el pasivo experimenta por el paso del tiempo.

Ahora bien, los activos que se hayan constituido a fin de cubrir directamente las obligaciones derivadas de los beneficios posempleo, se registrarán mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y su contrapartida corresponderá al activo que mejor represente su naturaleza. El rendimiento de los activos del plan de beneficios se reconocerá en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y su contrapartida será la subcuenta contable 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta contable 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Pregunta 2. Sobre si se va a crear una nueva cuenta para la contabilización de la sobretasa de renta que incorpora la Ley 1819 de 2016.

La Ley 1819 de 2016 por la cual se promulgó la reforma tributaria estructural, en su artículo 100 adiciona el párrafo transitorio 2, y crear la sobretasa al impuesto de renta y complementario por los años 2017 y 2018; es así como, los contribuyentes con base gravable liquidada en el correspondiente periodo, comprendida en el rango entre \$0 o menor a \$800.000.000, no deberán pagar dicha sobretasa, sin embargo, los contribuyentes que durante el periodo gravable, obtengan una base igual o superior a \$800.000.000, deberán liquidar una tarifa por sobretasa del 6% por el 2017 y para el 2018, la tarifa se reducirá al 4%.

Considerando lo anterior, se creará en el Catálogo General de Cuentas incorporado a la Resolución No. 139 de 2015, una subcuenta denominada “Sobretasa al impuesto sobre la renta y complementarios” dentro de las cuentas contables 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y 5821-IMPUESTO A LAS GANANCIAS CORRIENTE. Dichas modificaciones se darán a conocer en el respectivo acto administrativo.

Ahora bien, para el reconocimiento contable de la sobretasa de renta, las Empresas transitoriamente deberán registrar la obligación correspondiente, acreditando la subcuenta contable 244001- Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, y debitando la subcuenta 582101-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta contable 5821-IMPUESTO A LAS GANANCIAS CORRIENTE, y posteriormente efectuar las reclasificaciones a que haya lugar, de los saldos que subsistan por este concepto, en el momento en que se habiliten las nuevas cuentas.

CONCEPTO No. 20172000034811 DEL 28-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Registro contable de las cesantías con efecto retroactivo.

Doctor

DAVID MAURICIO OLAYA LÓPEZ

Asesor Financiero

E.S.E. Hospital Regional Sur Oriental

Dirección: Carrera 3 calle 10 Esquina, Barrio El Dique Código postal: 541070

Chinacota- Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500024132, del día 16 de mayo de 2017, en la cual se solicita lo siguiente:

“Nuestra entidad cuenta con funcionarios con derecho a Retroactividad de Cesantías. En nuestro criterio y según el Catalogo General de Cuentas la cuenta apropiada para registrar esta posible deuda es la cuenta 2707 por cuanto el hecho generador que es el retiro del funcionario del servicio no se genera hasta tanto suceda el retiro y por lo tanto se debe aprovisionar los recursos para cuando suceda, lo cual puede ser en un futuro lejano como cercano, existe el mecanismo para realizar una estimación fiable del valor de la obligación. Según el Instituto Departamental de Salud esta Retroactividad de Cesantías se debe registrar en una cuenta 2512, como pasivo real sin que exista el hecho generador que es el

retiro del funcionario. Solicito muy respetuosamente concepto técnico en este sentido. Esto en el marco de la Resolución No. 139 de 2015”

CONSIDERACIONES

El artículo 98 de la Ley N° 50 de 1990, indica:

“... El auxilio de cesantía estará sometido a los siguientes regímenes: 1. El régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen, el cual continuará rigiendo los contratos de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta Ley. 2. El régimen especial que por esta Ley se crea, que se aplicará obligatoriamente a los contratos de trabajo celebrados a partir de su vigencia. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, menciona lo siguiente:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual... (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. (...)

5.2.2. Medición

16. Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

17. Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 139 de 2015, expresa:

2512 – BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO: “Representa el valor de las obligaciones por concepto de las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Las cesantías a cargo de la empresa que están sometidas al régimen tradicional, en el cual se efectúa el pago a los empleados a futuro, cuando se produzca la solicitud de retiro, deberán ser clasificadas por la empresa como un beneficio a los empleados a largo plazo; en consecuencia, su reconocimiento se realizará afectando la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

La medición de dichas cesantías se efectuará calculando el valor presente de la obligación, el cual ya tendrá incluido el efecto de la retroactividad, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES, emitidos por el gobierno, que tengan un plazo similar al plazo estimado de pago.

3.16. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.17. PROVISIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.18. OTROS PASIVOS**CONCEPTO No. 20172000000931 DEL 17-01-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de las inversiones en controladas Registro de los aportes de la Nación y del Distrito

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros pasivos Subvenciones
	SUBTEMA	Registro de los aportes del distrito

Doctor
JUAN PABLO SANTIAGO
Contador
Distrito Turístico Cultural e Histórico de Santa Marta
Santa Marta - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500075042, del 15 de noviembre de 2016, en la cual solicita aclaración respecto de los siguientes aspectos:

1. Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.
2. Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.

El Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.1.5, relacionado con inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, establece lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las inversiones en controladas, asociadas y en negocios conjuntos.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de valorización de estas inversiones, afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones de estas inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 en la cuenta Amortización Acumulada de Intangibles por concepto de crédito mercantil, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e. Adicionar, al valor de la inversión identificada en el literal a), cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible a 31 de diciembre de 2016, cuando a ello haya lugar.

- f. Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto, que no se originen por reclasificaciones de partidas, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Método de Participación Patrimonial.
- g. Identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones en controladas, asociadas o en negocios conjuntos como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada, asociada o negocio conjunto, o de las condiciones crediticias de las mismas.
- h. Calcular, en caso de encontrar evidencias de deterioro, el valor recuperable de la inversión de acuerdo con lo establecido en este Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.
- i. Comparar el valor en libros de la inversión con su valor recuperable. Si este último es menor, reconocer la diferencia en la cuenta Deterioro Acumulado de Inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, con relación al tratamiento contable en la aplicación, la norma sobre inversiones en controladas, establece:

“5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

El poder consiste en derechos existentes que otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad. Las actividades relevantes son las que afectan, de

manera significativa, la naturaleza o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o de los riesgos que asume, por su participación en otra entidad.

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en la participación patrimonial.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la controlada es el responsable inicial.

5.2. Medición inicial

Las inversiones en controladas se medirán por el costo. Para el efecto, la entidad comparará ese valor con la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si por el contrario, el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

5.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en controladas se medirán por el método de participación patrimonial en los estados financieros individuales de la controladora.

Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el

patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente. Si la entidad controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio.

Las inversiones en controladas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la controlada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

Si los estados financieros de la controladora y los de la controlada se preparan para fechas de corte distintas, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Si se aplican políticas contables diferentes, se realizarán los ajustes a que haya lugar, con el fin de conseguir que las políticas contables de la controlada correspondan con las empleadas por la controladora.

Las inversiones en controladas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando a) exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada o del desmejoramiento de las condiciones crediticias de esta; b) el valor en libros de la inversión en los estados financieros individuales de la controladora supere el valor en libros de los activos netos de la controlada; o c) el dividendo procedente de la inversión supere el valor total del resultado del ejercicio de la controlada en el periodo en que este se haya decretado. Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no serán superiores a las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.” (Subrayado fuera del texto)

2. Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, del Marco normativo dispuesto en el anexo de la Resolución 533 de 2015, establece:

“1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos. (...)

1.3. Transferencias

Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por

parte de terceros, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos, los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora no reconocerá los recursos como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el

derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo. (...)

1.3.2. Medición

Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. (...)

Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de subvenciones, contenida en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (...)

Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.”

De otra parte, el concepto jurídico emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con radicado 3-2013-032328 de fecha diciembre 3 de 2013, indica:

“4. CONTEXTO JURÍDICO DE LOS CONVENIOS DE COFINANCIACIÓN

La Ley 310 de 1996 es el título de gasto que autoriza al Gobierno Nacional a incluir unas partidas presupuestales para aportar al servicio de la deuda del proyecto, en concurrencia con los entes territoriales donde se evalúe la viabilidad de un Sistema Público Urbano de Transporte Masivo – SITM. Esta ley contempla dos posibilidades de participación de la Nación, Cofinanciación o Aportes de Capital. Como política en los documentos CONPES se definió la participación de la Nación a través del mecanismo de cofinanciación, es decir que por dichos aportes no se recibe ninguna contraprestación. Así mismo se estableció como instrumento jurídico el Convenio de Cofinanciación, a través del cual se hacen exigibles las obligaciones que las partes adquieren al momento de suscribir el mismo.

En este orden de ideas y dada la envergadura que comporta cada proyecto de Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, la Cofinanciación encuentra sustento en la fórmula territorial del Estado Colombiano, articulando los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad. La Cofinanciación nacional corresponde a los recursos otorgados por el Gobierno Central a los municipios para la financiación de proyectos, toda vez que los SITM nacen desfinanciados. Entonces, la Cofinanciación de la deuda se constituye en el mecanismo por el cual el Gobierno Central ejecuta estos recursos.

5. CONCLUSIONES

(...)

De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM son las Entidades Territoriales constituyéndose estas en titulares de las obras. El Ente Gestor es el organismo encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación así como de asegurar un excelente servicio al usuario. Cada entidad territorial, a través del Ente Gestor que ha constituido para llevar adelante su respectivo proyecto, debe establecer los mecanismos de ajuste y control económicos necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del proyecto. En este sentido la presencia del Ente Gestor tiene su razón de ser en el encargo que ha recibido de la entidad territorial de adelantar todas las actividades necesarias para la implementación del proyecto, dentro de las cuales está la construcción de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos por la Nación, sin perjuicio de que la titularidad tanto de los recursos transferidos por la Nación, como de las obras e infraestructura finalmente implementadas con los mismos, sean de la entidad territorial. (...)” (Negrilla fuera de texto)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.

En primera instancia, es necesario aclarar que de acuerdo con la Resolución 693 de 2016 se modificó el cronograma de aplicación del Marco normativo para entidades de gobierno, quedando como primer periodo de aplicación el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Por lo tanto, la determinación de saldos iniciales para aplicar el nuevo marco normativo se hará con fecha 1 de enero de 2018.

Teniendo en cuenta que el Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta tiene participación del 100% sobre el patrimonio del SETP y, en consecuencia, tiene el poder de dirigir las actividades relevantes de la entidad afectando los rendimientos variables de la misma, clasificará los aportes en esa entidad como una inversión patrimonial en entidades controladas, en la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, dado que la empresa receptora es una sociedad por acciones simplificada.

Para determinar el saldo inicial (1 de enero de 2018) de la inversión, el Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta debe aplicar lo establecido en el numeral 1.1.5 del

Instructivo 002 de 2015 que, de manera general, consiste en tomar el saldo a diciembre 31 de 2017 de estas inversiones y eliminar los saldos acumulados de partidas que las hubieren afectado por concepto de valorizaciones, provisiones, amortizaciones de intangibles por crédito mercantil, y adicionar cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible. Sobre el saldo inicial así determinado, para la aplicación por primera vez del Marco normativo para entidades de gobierno, el Distrito deberá aplicar el método de participación patrimonial.

En los periodos de aplicación, la medición posterior de la inversión se hará por el método de participación patrimonial. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial. Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente.

Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

Los aportes recibidos de la Nación para la cofinanciación del Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta deben registrarse, en la Nación, como un gasto y, en el Distrito de Santa Marta, como un ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

El tratamiento contable de los recursos de cofinanciación ejecutados por el SETP dependerá de la esencia económica de la operación realizada entre la entidad territorial y el SETP, quienes de acuerdo con los convenios suscritos deben definir, de manera conjunta, si la operación mediante la cual se entregan los recursos al ente gestor para la financiación de los componentes del Sistema Estratégico de Transporte, se realiza en calidad de recursos entregados en administración, reservándose para sí la titularidad y el control de los recursos financieros y de las obras, o como una subvención, es decir, si entrega el control de los recursos y de las obras al ente gestor sin contraprestación alguna, para lo cual deberán analizarse las obligaciones pactadas en los convenios de cofinanciación y la definición de activo establecida en los marcos normativos contables que les sea aplicable.

Con base en lo anterior, el reconocimiento de los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, corresponderá a una de las siguientes opciones:

2.1. Transferencia al SETP de los recursos de cofinanciación sin contraprestación - Reconocimiento de los activos por parte del SETP

El SETP reconocerá como activos los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, siempre y cuando provengan de sucesos pasados, sean controlados por esta entidad y se espere obtener de los mismos un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El SETP controla los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, si tiene la capacidad para usarlos o para definir el uso que un tercero debe darles a fin de obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En este caso, la entidad territorial reconocerá esta transacción en la subcuenta 589010-Cofinanciación del sistema de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en tanto que el SETP reconocerá un ingreso por subvenciones en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2.2 Entrega de los recursos de cofinanciación al SETP para su administración - Reconocimiento de los activos por parte de la entidad territorial

Para evaluar si existe o no control por parte de la entidad territorial sobre los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso a los recursos o la capacidad para negar o restringir su uso a un tercero, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Se observa, que el control de los activos generalmente es concomitante con la titularidad jurídica de los mismos; no obstante, esta no es esencial a efectos de determinar la existencia del activo y el control sobre este, por lo anterior, la titularidad jurídica sobre un recurso no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Ahora bien, debe entenderse, que el potencial de servicio de los activos implica la capacidad de los mismos para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de las entidades territoriales sin generar necesariamente flujos de efectivo; mientras que los beneficios económicos futuros, corresponden al potencial que tienen los recursos para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo, o para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

En este caso, la entidad territorial hará el reconocimiento contable de los recursos entregados al SETP afectando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el SETP reconocerá este hecho afectando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS

RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida que el SETP ejecute los recursos recibidos construyendo la infraestructura requerida, informará a la entidad territorial para que esta última los reconozca en sus estados financieros, afectando las cuentas que correspondan, en tanto que el SETP disminuirá la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000000971 DEL 18-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión y los Contenidos (FONTV) de la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV), destinados a la adquisición de activos.

Doctora:
GLORIA BEATRIZ GIRALDO HINCAPIÉ
Gerente
Telecafé Ltda.
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500081822, del 27 de diciembre de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la pertinencia de aplicar el numeral 2.1 de la Norma de subvenciones prevista en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014 y no el numeral 2.1.3 del procedimiento señalado en el Capítulo XXV del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, incorporado mediante la Resolución N° 499 de 2013, para el tratamiento contable de los recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión y los Contenidos (FONTV) de la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV), destinados a la adquisición de activos.

Lo anterior, considerando que el numeral 2.1.3 del procedimiento señalado en el Capítulo XXV del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, sólo

permite el reconocimiento del ingreso por transferencias en función de la depreciación o amortización de los activos adquiridos.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

En primer lugar, el artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, modificado por el artículo 2° de la Resolución N° 633 de 2015, establece:

“ARTÍCULO 3°. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación (...)

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el artículo 1° de la Resolución N° 607 de 2016, estipula:

“ARTÍCULO 1°.Modificar las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporadas como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, mediante el artículo 1° de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, las cuales quedarán tal y como se describen textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución.” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el numeral 2.2.1 de la Norma de subvenciones prevista en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016, señala:

“2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos

que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que desde el 1° de enero de 2016, Telecafé Ltda. debe estar llevando su contabilidad, para todos los efectos, bajo el Marco Normativo Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014, razón por la cual, no es procedente aplicar el numeral 2.1.3 del procedimiento señalado en el Capítulo XXV del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, incorporado mediante la Resolución N° 499 de 2013, para el tratamiento contable de los recursos provenientes del FONTV de la ANTV.

No es viable que la CGN predefina que todos los recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión y los Contenidos (FONTV) de la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV) sean reconocidos genéricamente como subvenciones desde el momento en que son asignados, pues ello dependen de las condiciones que median en el hecho económico.

Por lo anterior, Telecafé Ltda sólo reconocerá pasivos por subvenciones condicionadas cuando se le hayan impuesto estipulaciones relacionadas con la gestión de los recursos, que de no cumplirse, implicarían el reintegro de los mismos.

Para el efecto, la empresa debe evaluar si el requerimiento de devolver los recursos es exigible y podría ser ejecutado por la ANTV. Si este es el caso, la subvención sólo se reconocerá como un ingreso hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a la misma, de conformidad con la Norma de subvenciones prevista en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016.

Ahora bien, si la empresa evalúa que no existe un requerimiento de devolver los recursos al FONTV de la ANTV por incumplimiento de las estipulaciones impuestas, la subvención debe reconocerse como ingreso en el resultado del periodo con la expedición del acto administrativo que le otorgue el derecho de cobro de la misma.

CONCEPTO No. 20172000056251 DEL 09-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros pasivos
	SUBTEMA	Procedimiento contable de los recursos recibidos por concepto de Costo Medio de Inversión en los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado.

Doctora

ANA CAROLINA ARCILA ARBOLEDA

Directora Financiera y Contable

Empresa de Servicios Públicos de El Carmen de Viboral

El Carmen de Viboral -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003373-2, del día 26 de julio de 2017, en la cual se solicita consulta sobre el manejo contable que se le debe dar al Costo Medio de Inversión (CMI), tomando en cuenta que hace parte de los 4 componentes que conforman la tarifa facturada mensualmente de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado, así mismo, este costo tiene un tratamiento especial en cuanto a que el valor facturado y recaudado tiene una destinación específica a la inversión, por lo cual una vez ejecutada la inversión, cómo sería el manejo contable de estos recursos.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución CRA 271 de 2003 en su Artículo 1°, el cual modifica el artículo 1.2.1.1 del Título 1 del Capítulo 1 de la Resolución CRA 151 de 2001, define,

“Costo Medio de Inversión de Largo Plazo de Acueducto (CMI). Es el precio por metro cúbico (\$/m³) que, aplicado a la proyección de demanda en un horizonte de largo plazo, permite reponer el sistema actual, realizar un plan óptimo de inversiones para atender esa demanda y remunerar el capital invertido.

Costo Medio de Inversión de Largo Plazo de Alcantarillado (CMI). Es el precio por metro cúbico de agua vertida (\$/m³) que, aplicado a la proyección de demanda en un horizonte de largo plazo, permite reponer el sistema actual, realizar un plan óptimo de inversiones para atender esa demanda y remunerar el capital invertido.”

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2078

La Resolución CRA 287 de 2004, en el Capítulo IV indica que,

“El Costo Medio de Inversión se calculará independientemente para cada servicio, de la siguiente manera:

$$CMI = \sum_j \frac{VPI_{RER_j} + VA_j}{VPD_j} + CMIT$$

Donde:

CMI: Costo medio de inversión de largo plazo

VPI_{RER_j} : Valor presente de inversiones en expansión, reposición y rehabilitación del sistema para la prestación del servicio, de la actividad j.

VA_j : Valoración de los activos del sistema a la fecha de la actividad j.

VPD_j : Valor presente de la demanda proyectada para cada actividad j.

CMIT: Costo medio de inversión de terrenos, definido en el artículo 31 de la presente resolución.

j: Cada actividad de los servicios de acueducto y alcantarillado que se define en el párrafo a continuación.”

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principio de contabilidad.

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(...)

6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. (...)

6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto

de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor. (...)"

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Capítulo I. Activos, indica:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. (...)"
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Capítulo IV. Ingresos, indica:

"1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.2. Medición

Los ingresos se medirán por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas y/o descuentos condicionados y no condicionados. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Catalogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las cuentas:

“1318 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor de las rebajas y descuentos.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

(...)

2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.

(...)

4321 – SERVICIO DE ACUEDUCTO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de acueducto.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por la prestación del servicio de acueducto.

4322 – SERVICIO DE ALCANTARILLADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de alcantarillado.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por la prestación del servicio de alcantarillado.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se aprecia que el CMI se calculará independientemente para cada servicio, acueducto o alcantarillado, en torno al valor de los activos propiedad del operador y a las inversiones para expansión, reposición

y rehabilitación, representados en las variables incluidas para en el cálculo del CMI a incluir en las tarifa que se factura a los usuarios.

El reconocimiento del CMI se realizará en el débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y el crédito de la subcuenta 299090 – Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS, en la cual se representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

Por lo cual, al momento de realizar el recaudo del pago de los usuarios, se debita la subcuenta correspondiente del grupo 11 – EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, según la contrapartida recibida por medio de auxiliares que permitan la identificación del ingreso con la destinación para la inversión, y se acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Así mismo, al ejecutar los recursos recibidos por concepto de CMI, la empresa reconocerá un debito por la amortización de la subcuenta 299090 – Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por las inversiones que cumplan las condiciones para incluir las obras relacionadas directamente con la expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones necesarias para seguir prestando los servicios de igual o mejor forma que en la actualidad, y a su vez registra un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4321 – SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322 – SERVICIO DE ALCANTARILLADO de acuerdo al tipo de servicio que origino el cobro de CMI.

Por su parte el registro de la inversión realizada en obras de expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones, se hará con el crédito de la respectiva subcuenta del grupo 11 – EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y el débito en las cuentas correspondientes a la naturaleza del activo adquirido para la expansión, reposición o rehabilitación del servicio o del Gastos según corresponda, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven de los respectivos hechos económicos. En cada caso, se dará tratamiento de acuerdo a la norma aplicable vigente contenida en el Marco Normativo para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

CONCEPTO No. 20172000056661 DEL 11-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del Costo Medio de Inversión- CMI, en una empresa de servicios públicos de acueducto y alcantarillado.

Doctora

ÁNGELA MARÍA CARMONA YEPES

Aquaterra E.S.P.

Guarne -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20175500026162, del día 31 de mayo de 2017, en la cual solicita concepto respecto a cuál debería ser el reconocimiento contable del Costo Medio de Inversión (CMI), uno de los componentes de la facturación para el recaudo de la empresa por el servicio de acueducto y alcantarillado. Este costo “representa, los valores que deben ser ejecutados en el corto y largo plazo en inversiones que garanticen la continuidad, calidad y confiabilidad en el suministro del servicio, para el diseño de cualquier sistema en el sector de agua potable y saneamiento básico.” Actualmente, la empresa está reconociendo el valor del CMI como un ingreso, sin embargo, el consultante considera que debería ser reconocido como un ingreso recibido por anticipado en el pasivo, toda vez que no se ha realizado la inversión de los recursos.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución CRA 271 de 2003 “por la cual se modifica el artículo 1.2.1.1. y la Sección 5.2.1. del Capítulo 2, del Título V de la Resolución CRA número 151 de 2001” en su Artículo 1°, el cual modifica el artículo 1.2.1.1 del Título 1 del Capítulo 1 de la Resolución CRA 151 de 2001, define:

“Costo Medio de Inversión de Largo Plazo de Acueducto (CMI). Es el precio por metro cúbico (\$/m³) que, aplicado a la proyección de demanda en un horizonte de largo plazo, permite reponer el sistema actual, realizar un plan óptimo de inversiones para atender esa demanda y remunerar el capital invertido.”

Costo Medio de Inversión de Largo Plazo de Alcantarillado (CMI). Es el precio por metro cúbico de agua vertida (\$/m³) que, aplicado a la proyección de demanda en un horizonte de largo plazo, permite reponer el sistema actual, realizar un plan óptimo de inversiones para atender esa demanda y remunerar el capital invertido.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, expresa:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...) Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.”

2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS: “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Los recursos recibidos por la empresa que están relacionados con el componente de CMI, no deben ser reconocidos como un ingreso en el resultado del periodo en el momento en el que se reciben, toda vez que al no haberse ejecutado, no se cumpliría con el principio de asociación establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, así pues, AQUATERRA E.S.P. deberá registrar los recursos recibidos por dicho componente como un pasivo diferido, acreditando la subcuenta 299090 - Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990 - OTROS PASIVOS DIFERIDOS, debido a que representan los valores que se ejecutarán en periodos posteriores, en los cuales tendrán el carácter de ingresos. En la medida que se vaya ejecutando el objeto para el cual están destinados dichos recursos, la empresa deberá amortizar el pasivo diferido y reconocer alternamente el ingreso correspondiente.

Adicionalmente, se aclara que no procede el reconocimiento de este hecho económico en la cuenta 2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, considerando que la empresa no ha recibido de manera anticipada una contraprestación por concepto de servicios de operación, sino que, son recursos asociados a proyectos de inversión que se ejecutarán a un plazo indefinido y pueden o no beneficiar al tercero que los aportó.

CONCEPTO No. 20172000066771 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos recibidos para ejecución del convenio interadministrativo entre el Municipio de Sogamoso y Salud Sogamoso E.S.E.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Corrección de errores de ejercicios anteriores por el reconocimiento de los recursos recibidos para ejecución del convenio interadministrativo entre el Municipio de Sogamoso y Salud Sogamoso E.S.E.

Doctora
GILMA JANETH PERICO GRANADOS
Contadora
Salud Sogamoso E.S.E.
Sogamoso -Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500042522, del 19 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) concepto con respecto a la contabilización de la suma recibida por SALUD SOGAMOSO E.S.E. en febrero del 2016, proveniente del convenio realizado con el

Municipio de Sogamoso No. 00008-2015, cuyo objeto era el AUNAR ESFUERZOS, para la construcción de LA USI MAGDALENA, por un valor de MIL DOSCIENTOS MILLONES (\$ 1.200.000.000.00) de pesos Mcte, para el cual se tenía un lapso no mayor al periodo contable 2016; el dinero una vez recibido se llevó a la cuenta 47 INGRESO POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.

Dado que el objeto del contrato no se cumplió por diferentes razones, el convenio se liquidó bilateralmente, por lo que hubo necesidad de la devolución del dinero junto con sus rendimientos financieros. En la presente vigencia a (Sic) la devolución del dinero se llevó a la cuenta 5815 Ajuste gastos de Ejercicios Anteriores”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Convenio Interadministrativo N° 20150008, celebrado entre el Municipio de Sogamoso y Salud Sogamoso E.S.E., establece:

“CLAUSULA PRIMERA. OBJETO. CONVENIO INTERADMINISTRATIVO CON SALUD SOGAMOSO E.S.E. PARA AUNAR ESFUERZOS CON MIRAS A MEJORAR LA RED PÚBLICA DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD DE PRIMER NIVEL CON LA CONSTRUCCIÓN DE LA UNIDAD DE SERVICIO INTEGRAL – MAGDALENA.

CLAUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: 1.- Pagar el valor del convenio en las condiciones pactadas. 2. Gestionar los recursos equivalentes al pago de la interventoría a que haya lugar. 3.- Una vez aprobados los proyectos por la Secretaría de Salud de Boyacá y el Ministerio de Salud y Protección Social, entregar los recursos disponibles para el convenio. OBLIGACIONES DE SALUD SOGAMOSO E.S.E.: las actividades a ejecutar en desarrollo del convenio son las que se relacionan a continuación: 1.- Elaborar y presentar el proyecto a la Secretaría de Salud de Boyacá y al Ministerio de Salud y Protección Social con todos los soportes requeridos. 2.- adelantar los estudios técnicos a que haya lugar para desarrollar la construcción de la unidad de servicio integral – Magdalena entre los cuales están estudios arquitectónicos, estructurales, eléctricos, sismo resistencia y demás que se encuentran de obligatorio cumplimiento de acuerdo con las normas vigentes de calidad de obra. 3.- Informar mensualmente los metros cuadrado de obra construidos al Municipio de Sogamoso a fin de realizar los pagos convenidos. (...)

CLAUSULA CUARTA. VALOR DEL CONVENIO Y FORMA DE PAGO. El valor total del Convenio es por la suma de, MIL DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$1.200.000.000) M/CTE, que el MUNICIPIO cancelará a SALUD SOPGAMOSO E.S.E. de acuerdo con las fases que desarrolle el proyecto (La propuesta de acuerdo con las fases que desarrolle el proyecto, hace parte integral del convenio).

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a la característica de la información contable pública razonabilidad, prescribe:

“Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece:

“2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos”.

Ahora bien, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución Nº 414 y sus modificatorias, establece:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la

aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca". (Subrayado fuera del texto)

En complemento, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, instituye:

“2902 – RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos. (...)

3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable". (Subrayado fuera del texto)

Salud Sogamoso E.S.E. se acogió, mediante comunicación enviada a la CGN el día 28 de enero de 2016, a lo establecido en el artículo 2 de la Resolución N° 663 de 2015, que modifica el artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014 en el párrafo primero y aplicará el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en los siguientes términos:

“Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido. (...)

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Considerando que para los períodos contables 2015 y 2016, la entidad aún se encontraba aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los valores recibidos por parte de SALUD SOGAMOSO E.S.E. para la ejecución del convenio interadministrativo N° 20150008, debieron reconocerse como recursos recibidos en administración, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110–DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453–RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, los rendimientos financieros obtenidos por los recursos del convenio debieron registrarse como un mayor valor de los recursos recibidos en administración, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110–DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453–RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

No obstante, como por los recursos recibidos para la ejecución del convenio la entidad afectó las cuentas de resultado reconociendo un ingreso por operaciones interinstitucionales, lo cual corresponde a un error por inexactitud en el registro contable efectuado, deberá ser corregido en el período contable actual con el fin de que la información financiera revele la realidad económica y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, dando aplicación a la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificatorias.

En ese sentido, la entidad debió realizar la corrección del error, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225–RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902–RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor recibido del Municipio de Sogamoso más los rendimientos financieros obtenidos por estos recursos. Alternamente procede la reexpresión de los estados financieros, de manera retroactiva, del periodo contable afectado por el error, y revelará mediante nota a los estados financieros la situación presentada.

Con la devolución de los recursos al Municipio de Sogamoso, el Hospital reconocerá este hecho mediante un débito en la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017

20172000000301 del 05-01-2017

20172000027131 del 17-05-2017

20172000027131 del 17-05-2017

20172000063891 del 09-10-2017

20172000074081 del 09-11-2017

3.19. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

CONCEPTO No. 20172000001811 DEL 26-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Cancelación o reclasificación saldo de cargos diferidos Ajuste por corrección de errores de períodos anteriores

Doctora

NATALIA ROMÁN CARDONA

Jefe Oficina Contable y Presupuestal

Empresas Públicas de la Ceja

La Ceja del Tambo - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-008074-2 del 16 de diciembre de 2016 mediante la cual consulta si en el contexto del Marco Normativo contable para las entidades que no cotizan en el Mercado

de valores y que no captan ni administran ahorro del público, es posible continuar reconociendo en cargos diferidos las inversiones realizadas en los siguientes casos:

1. Con el fin de ampliar la vida útil del relleno sanitario la Empresa construyó un muro de contención - Gavión por valor de \$933.000.000, que la empresa programó amortizarlo en un periodo de cuatro (4) años de acuerdo a la certificación expedida por el director técnico de la Entidad.

2. La Entidad en el mes de diciembre de 2015 diseñó el plan maestro de acueducto y alcantarillado para el Municipio de La Ceja por un valor de \$800.000.000 con el fin de poder determinar para los próximos 20 años la capacidad de expansión de redes de acueducto y alcantarillado que tendrá el municipio, que ha considerado amortizar a 4 años.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la Nueva normatividad contable, es del caso señalar que las empresas de servicios públicos en el período de transición, año 2015, debieron aplicar el Instructivo 002 de 2014, en el cual respecto de los Cargos diferidos señalaba: “Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, los cargos diferidos representan el valor de los costos y gastos en los que se incurre para la adquisición de bienes o servicios que, con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la empresa.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- a. Identificar la naturaleza de los desembolsos que se encuentren registrados en la cuenta Cargos Diferidos.
- b. Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si estos son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.
- c. Clasificar, como inventarios; activos intangibles o propiedades, planta y equipo, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:

- i. El desembolso se clasificará como un inventario si corresponde a un activo adquirido o producido que se tiene con la intención de consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.
 - ii. El desembolso se clasificará como un activo intangible si corresponde a un bien identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre el cual la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.
 - iii. El desembolso se clasificará como una propiedad, planta y equipo si el activo es empleado por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos.
- d. Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para los inventarios; las propiedades, planta y equipo y los intangibles, según corresponda.
- e. Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con el literal c) como inventarios; propiedades, planta y equipo o activos intangibles, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”

Por su parte, el Marco conceptual aplicable a las entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público determina que la información financiera es útil a los usuarios cuando atiende a unas características cualitativas o atributos, de los cuales es pertinente aludir a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel, definidas como:

“Relevancia. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos. (...)

Representación fiel. Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)”

Ahora bien, para que la información financiera presentada cumpla con estas características cualitativas, en su preparación las empresas observarán pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información y que constituyen los

principios de contabilidad aplicables en las diferentes etapas de los cuales el de Devengo señala: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Así mismo, el Marco conceptual se refiere a los elementos de los estados financieros y define el activo como, “los recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.”

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.”

En relación con el Reconocimiento de los activos, éstos se reconocerán, “cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

Ahora, la norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores señala:

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para

cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error”

CONCLUSIONES

De acuerdo con los consideraciones anotadas, las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, debían elaborar el estado de situación financiera con corte al 1 de enero de 2015, acorde con lo dispuesto en el instructivo 002 de 2014, para lo cual la empresa debía ajustar cada una de las partidas en aplicación del proceso de convergencia hacia el nuevo Marco Normativo. Según el instructivo una de las actividades era clasificar en los valores identificados como cargos diferidos los correspondientes a Inventarios, Activos intangibles o Propiedades, planta y equipo que cumplieran la definición de activo, de manera que los valores no clasificados en alguno de los anteriores conceptos, debieron ajustarse para eliminar sus saldos afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Como consecuencia de ello, dado que la información financiera para que sea útil a los usuarios debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos que en desarrollo de su objeto realiza la empresa, se impone la necesidad de analizar los saldos actuales frente a los criterios del nuevo Marco normativo a efectos de identificar si estos cumplen las condiciones de activo, es decir que son controlados por la entidad y de los que espera beneficios económicos futuros y proceder a la reclasificación según el concepto al cual corresponda.

Ahora bien, con respecto a aquellas partidas que no cumplan con los criterios anteriormente señalados, para ser reconocidos como activos y que no fueron ajustados conforme a lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2014, se configura en el período en el cual se descubre el error, 2016, una corrección de un error por omisión que afectará la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES; además deberá considerarse que cuando el saldo a ajustar es material, para efectos de presentación es necesario reexpresar de manera retroactiva la información comparativa como si no se hubiera presentado el error, en este caso la información de diciembre de 2015 y enero de 2015 en el cual el ajuste se presentará afectando la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Además, por ser una corrección de errores de periodos anteriores revelará en las Notas a los estados financieros, según lo dispuesto en la Norma, a) la naturaleza del error de

periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado y c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presenta la información.

CONCEPTO No. 20172000020561 DEL 28-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cierre de ingresos, gastos y costos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las pérdidas iniciales derivadas de los gastos de funcionamiento de la entidad.

Doctora
FANNY RODRIGUEZ TORRES
Contadora
Empresa Férrea Regional S.A.S.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500010502, del 02 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que la entidad, creada en el año 2010 como una sociedad por acciones simplificadas, siendo socios la Gobernación de Cundinamarca, Transmilenio S.A. y Fondecun ha cubierto los gastos de funcionamiento que se han generado desde la creación de la entidad, con los aportes realizados, generándose hasta el momento, pérdidas en el estado de resultados.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre si la pérdida generada podría reconocerse en otra partida de los estados financieros, considerando que la empresa debe cubrir necesariamente sus obligaciones, y que para tal fin, son realizados los aportes de los socios.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo a la característica fundamental de información financiera relativa a la Representación Fiel, según el numeral 4.1.2 del Marco Conceptual para la preparación y

presentación de información financiera para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se plantea que:

“Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y libre de error” (subrayado fuera del texto).

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está representando, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de errores significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos”.

En línea con la inquietud planteada, y con base en el planteamiento anterior, el numeral 6.1.5 del Marco Conceptual mencionado previamente, establece que:

“Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones a los propietarios de este patrimonio” (subrayado fuera del texto). Adicionalmente, el numeral 6.2.4, relacionado con el reconocimiento de costos y gastos, menciona que:

“Se reconocerán costos y gastos cuando haya una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad”

Ahora bien, para efectos de presentación en los estados contables, se consideran los aspectos relacionados con el estado del resultado integral, que según el párrafo 25 del Capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones dentro del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, presentará “el resultado del periodo, el cual corresponde al total de los ingresos menos los gastos y costos, excluyendo los componentes del otro resultado integral”;

Por su parte, de acuerdo al párrafo 36 del capítulo mencionado previamente, en el estado de cambios en el patrimonio se incluirá, entre otra información, “el resultado del periodo mostrando, de forma separada, los importes totales atribuibles a las participaciones no controladoras y a la entidad controladora”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que las pérdidas generadas, al obedecer al reconocimiento de los gastos de funcionamiento, de acuerdo a lo planteado en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, generan disminuciones en el patrimonio del periodo. A su vez, al ser los gastos parte del estado de resultados, y que se trasladan en el cierre contable al patrimonio, de acuerdo a las Normas de presentación de estados financieros, según lo establecido en el párrafo 36 del Capítulo VI del Marco Normativo de referencia, no son susceptibles de ser reconocidos en otras partidas distintas de los estados financieros.

Así mismo, se concluye que las erogaciones destinadas al funcionamiento de la entidad, deben reconocerse como gastos, toda vez que de conformidad con lo prescrito en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, generan disminuciones en el patrimonio del periodo.

Como consecuencia de lo anterior, las pérdidas que de ello puedan derivarse, al ser los gastos parte del estado de resultados, y que se trasladan en el cierre contable al patrimonio, de acuerdo a las Normas de presentación de estados financieros, según lo establecido en el párrafo 36 del Capítulo VI del Marco Normativo de referencia, no son susceptibles de ser reconocidas en el estado de situación financiera, en otra cuenta distinta a la 3230 RESULTADOS DEL EJERCICIO.

CONCEPTO No. 20172000025741 DEL 05-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Utilidades acumuladas

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Patrimonio institucional Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Clasificación de inventarios

Doctor
 PEDRO NILSON AMAYA MARTÍNEZ
 Concejal
 Concejo Municipal de Bucaramanga
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500019702, del 20 de abril de 2017, mediante el cual solicita conceptuar sobre los siguientes puntos, relacionados con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el contexto de una empresa de servicios públicos - ESP:

- ¿Dentro del patrimonio de la ESP se incluye la cuenta de resultado acumulado? De ser afirmativa la respuesta, ¿cómo se obtiene dicha partida y cuál es la diferencia con la cuenta de resultado del ejercicio?
- ¿La ESP debe incluir dentro de su patrimonio la cuenta de efecto de conversión? De ser afirmativa la respuesta, ¿cómo se obtiene dicha partida y en qué eventos es válido su registro en el balance general?
- ¿Cómo se encuentran reglamentadas las NIIF en las ESP sometidas al régimen de contabilidad pública?
- ¿Cuáles es la utilidad que para efectos contables se registra en el balance general, la utilidad bruta o la utilidad neta?

Adicionalmente, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes, relacionadas con entidades territoriales:

- ¿Deben los municipios y departamentos incluir en su patrimonio la cuenta de resultado del ejercicio y cómo se obtiene dicha partida?
- Dentro del ciclo contable de los municipios y departamentos, ¿cuándo debe utilizarse el sistema de causación y cuándo el de caja?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Consideraciones respecto a empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Preguntas No. 1, 2 y 4.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, plantea en su Capítulo 6, relativo a la definición, reconocimiento, revelación y presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, que:

“El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, que tiene la empresa para cumplir las funciones de cometido estatal.

El patrimonio se debe clasificar con el fin de presentar información que permita a los usuarios conocer las restricciones, legales o de otro tipo, que afectan la capacidad de la empresa para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio. Por tal motivo, es necesario que la empresa informe por separado, sobre conceptos como los fondos aportados por el Estado y los particulares, las ganancias acumuladas, los superávits y las reservas” (subrayado fuera del texto).

En cuanto al Marco Normativo, el numeral 1 del Capítulo VI, relativo a las normas para la presentación de estados financieros y revelaciones establece que:

“1.3.2.3 Información financiera a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

(...)

El nivel de información suministrada variará para cada partida; así, por ejemplo:

(...)

- j. Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital pagado, primas de emisión, reservas, resultados acumulados y resultados del ejercicio, así como ganancias o pérdidas por operaciones específicas que de acuerdo con las normas se reconocen en el patrimonio y se presentan en el otro resultado integral. En el caso de estados financieros consolidados se incluirá la participación no controladora.

(...)

1.3.3 Estado del resultado integral

(...)

En el estado del resultado integral, se presentará lo siguiente:

el resultado del periodo, el cual corresponde al total de los ingresos menos los gastos y costos, excluyendo los componentes del otro resultado integral (...) (subrayado fuera del texto).

Por su parte, en el catálogo general de cuentas aplicable a este tipo de entidades, se establecen las siguientes descripciones de cuentas:

“3225 – Resultados de ejercicios anteriores: representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

3230 – Resultados del ejercicio: representa el valor del resultado obtenido por la empresa, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable.

3268 - Impactos por la transición al nuevo marco de regulación: representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta” (subrayado fuera del texto).

En línea con lo anterior, el Instructivo 002 de 2014 corresponde al conjunto de Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Pregunta No. 3

De acuerdo a la Resolución 628 de 2015, expedida por la Contaduría General de la Nación, y que incorporó el Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, se establece que:

“5.2.2 Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Este Marco normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

Este Marco es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes” (subrayado fuera del texto).

En sintonía con lo anterior, mediante la Resolución 414 de 2014, se incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a las empresas no cotizantes bajo el ámbito de aplicación de dicho régimen contable.

Consideraciones respecto al Régimen de Contabilidad Pública precedente.

Pregunta No. 5

De acuerdo al numeral 9.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, se establece que:

“El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal.

(...)

Los factores que inciden en el comportamiento patrimonial, cuando generan incrementos, se constituyen en superávit que, dependiendo de su origen, puede ser pagado, operacional, de valuación, donado e incorporado.

(...)

El superávit operacional se origina como consecuencia del reconocimiento de ingresos, gastos y costos relacionados con las funciones de cometido estatal, en un período contable, más los resultados de períodos anteriores que están disponibles. También incluye las partidas pendientes de las formalidades necesarias para ser capitalizadas y las constituidas con fines específicos, en cumplimiento de normas legales y estatutarias” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, dentro del catálogo de cuentas, contenido en el Manual de procedimientos, se plantea que la cuenta 3110 – Resultado del ejercicio, “representa el valor del resultado obtenido por la entidad contable pública, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el período contable, en desarrollo de las funciones de cometido estatal” (subrayado fuera del texto).

Pregunta No. 6

En el Título II del Plan General de Contabilidad Pública, relativo al Sistema de Contabilidad Pública, se expone que:

Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.

(...)

Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Pregunta No. 1

Dentro del Patrimonio las ESP deben registrar dos elementos relacionados con los rendimientos financieros obtenidos periódicamente en el desarrollo del conjunto de sus actividades ordinarias, así:

En la cuenta 3230 - RESULTADO DEL EJERCICIO, se registra el resultado obtenido en el período contable actual, el cual es determinado al tomar los ingresos y deducir los costos y gastos generados por la empresa en el desarrollo de su actividad durante un periodo específico.

En la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, se registra los traslados que se efectúan al inicio de cada período contable, del saldo de la cuenta 3230 - RESULTADO DEL EJERCICIO, efectuándose en esta forma una acumulación del resultado de varios períodos contables, hasta tanto el máximo órgano social de la entidad disponga de ellos.

Pregunta No. 2

Para viabilizar la aplicación del Instructivo 002 de 2014, mediante el cual se establecen las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se creó en el Catálogo General de Cuentas emitido mediante la Resolución 139 de 2015 (modificada mediante la Resolución 466 de 2016), la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, destinada a recoger los efectos de los cambios de criterios en la medición y reconocimiento de los activos, pasivos y patrimonio, con respecto a la regulación contable precedente.

Como consecuencia de ello, en esta cuenta se registran hechos económicos tales como la incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes en el valor de activos y pasivos y el valor de la reclasificación de algunas partidas patrimoniales.

Es importante precisar que el Instructivo 002 de 2014, al ser de aplicación al inicio del periodo de transición al nuevo marco normativo, solo es válida la afectación de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, con ocasión de la elaboración del Estado de situación financiera de apertura, que debieron preparar

las Empresas circunscritas al ámbito de aplicación del Marco Normativo antes mencionado, el 01 de enero de 2015.

Pregunta No. 3

Las Empresas Públicas Colombianas no aplican las Normas Internacionales de Información Financiera expedidas por el regulador Internacional, toda vez que deben aplicar la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación, en ejercicio de la competencia otorgada por el Artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996.

De acuerdo con la regulación emitida por la Contaduría General de la Nación, en la que se adoptan algunos criterios en forma total o parcial de las Normas Internacionales o se desarrollan criterios propios con el contexto local, las Empresas públicas, incluidas las prestadoras de servicios públicos, deben aplicar, según corresponda:

- El Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 (Modificada mediante la Resolución 607 de 2016); o el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que captan o Administran Ahorros del Público, incorporado mediante la Resolución 743 de 2013 (modificada por la Resolución 037 de 2017).
- El Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 de 2015 (modificada por la Resolución 466 de 2016).
- El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, expedido mediante la Resolución 628 de 2015.
- El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, expedido mediante la Resolución 193 de 2016.
- Las Guías de aplicación que expida la CGN.
- La Doctrina contable pública, que se expide regularmente en la medida en que se resuelven consultas elevadas a la CGN, sobre tópicos inherentes a las Empresas.

Pregunta No. 4

En cada periodo, la entidad debe reconocer como resultado del ejercicio en la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, la utilidad neta generada, la cual corresponde a restar de todos los ingresos, los costos y gastos generados en dicho periodo. Considerando lo

anterior, la utilidad bruta no es tomada para efectos contables, toda vez que esta surge de restar de los ingresos generados en la actividad propia de la entidad, solo los costos incurridos para generar tales ingresos.

Pregunta No. 5 y 6

Los municipios y departamentos, al estar bajo el ámbito de la Regulación Contable Pública, deben aplicar lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, el cual contempla el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, emitidos por la Contaduría General de la Nación.

En la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública, se establece que en el proceso de generación de información en función de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y de los objetivos de la información contable pública, la entidad debe aplicar obligatoriamente una serie de principios o pautas básicas, dentro de los cuales se establece la causación o devengo. Con base en ello, los municipios y departamentos, para efectos de preparar su información contable, deben reconocer todos los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales en el momento en que suceden, independientemente del momento en que ocurra el flujo de efectivo correspondiente, con lo cual se excluye la posibilidad de utilizar registros basados en el sistema de caja.

De igual forma, dando cumplimiento al Plan General de Contabilidad Pública, los municipios y departamentos deben calcular periódicamente su resultado, el cual es determinado al tomar los ingresos y deducir los costos y gastos generados por la entidad en el desarrollo de su actividad durante un periodo específico, y que dicho resultado debe ser reconocido como un componente del patrimonio dentro de la cuenta 3110 – RESULTADO DEL EJERCICIO.

CONCEPTO No. 20172000026851 DEL 15-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Reconocimiento de aportes de asociados en Cooperativas

Doctor
IVÁN EDUARDO GARZÓN GARCÍA
Representante legal

Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá
Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500021382, del 27 de abril de 2017, mediante el cual solicita conceptuar si la Resolución 414 de 2014 deroga o no permite la aplicación a la Ley 79 de 1988, “mediante la cual se actualiza la legislación cooperativa”, y al Decreto 2496 de 2015, “por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones”; toda vez que en estas dos últimas referencias normativas toman en cuenta que los aportes de los asociados se deben reconocer en el patrimonio, y en la Resolución expedida por la CGN, no se plantea de forma explícita dicho tratamiento, razón por la cual se solicita de manera simultánea excluir a la Entidad de la aplicación de dicha Resolución.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 79 de 1988, plantea en su artículo 46 que “el patrimonio de la cooperativa estará constituido por los aportes sociales individuales y los amortizados, los fondos y reservas de carácter permanente y las donaciones o auxilios que se reciban con destino al incremento patrimonial” (subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, plantea en su Capítulo 5, relativo a los principios de contabilidad pública, que:

“Los principios de contabilidad que observarán las empresas para la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independiente de la forma legal que da origen a los mismos” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Capítulo II del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, plantea en el párrafo 2 del numeral 1, relacionado con la presentación de instrumentos financieros emitidos, que:

“El criterio de presentación de los instrumentos financieros emitidos corresponderá a la esencia económica de los flujos contractuales y no a la esencia legal. Cuando la empresa emita un instrumento financiero que le imponga la obligación de entregar unos flujos futuros en unas fechas determinadas, este se presentará como pasivo financiero. Si, por el contrario, la emisión del instrumento financiero no implica una obligación, por parte de la empresa, de entregar flujos de efectivo u otro activo financiero previamente establecidos, el instrumento se presentará como un componente del patrimonio” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, al tener en cuenta que de acuerdo a los estatutos que rigen a la Cooperativa, en el momento de retiro o de solicitud voluntaria de los aportes por parte de un asociado, la entidad tiene la obligación de realizar la devolución de dichos valores, se concluye en relación con el tratamiento de los aportes de asociados, que si bien existe la posibilidad de salidas de efectivo a futuro por eventuales retiros de los asociados, tales hechos no tiene fechas determinadas, ya que no se tiene predeterminado el momento en que los asociados se retiren o soliciten la devolución de los aportes correspondientes. En función de lo anterior, los aportes proporcionados por los asociados a la entidad se reconocerán como parte de su patrimonio.

Ahora bien, si efectuado un suceso particular, se determinan fechas de reintegro de aportes, deberá en ese momento reclasificarse el importe correspondiente, para reconocerse un pasivo financiero.

Con respecto a la posibilidad de excluir a la entidad de la aplicación de la Resolución 414 de 2014, es pertinente señalar que la aplicación de este Marco normativo no puede estar en función de la conveniencia o inconveniencia, sino de cara a las condiciones que determinan en ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación. Dado que no se observa que hayan cambiado las condiciones, no es viable pensar en que ese organismo quede excluido de aplicar con todo rigor el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Por otra parte, se aclara que mediante la comunicación No. 20174600024111, se dio respuesta a su solicitud, radicada el pasado 07 de marzo de 2017 ante la CGN, con el No. 20175500011492.

En consideración a los efectos del presente pronunciamiento, se deja sin efecto lo dispuesto en el concepto distinguido con el radicado N° 20152000044571 del 2 de diciembre de 2015, así como la comunicación identificada con el radicado N° 20174600024111 del 24 de abril de 2017.

CONCEPTO No. 20172000027431 DEL 17-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Imposibilidad de compensar pérdidas de ejercicios anteriores con cargo a la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

Doctor

GERMÁN JAVIER PALOMINO HERNÁNDEZ

Gerente General

E.S.P. Empresa Distribuidora del Pacífico S.A.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001893-2, del 12 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“PROBLEMATICA

La aplicación del nuevo marco normativo generó en la Sociedad un aumento en el patrimonio por valor de \$70.738 millones, por Ajustes por Convergencia los cuales corresponden al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a cada una de las subcuentas, para incorporar los activos y pasivos bajo el nuevo marco normativo, darlos de baja o eliminarlos, si la norma lo permite y valorarlos o medirlos de acuerdo con los nuevos requerimientos y políticas definidas. La contrapartida de estos ajustes se registró en la cuenta de patrimonio “3268— IMPACTO POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION”

SOLICITUD

De acuerdo con lo expresado en el párrafo anterior, nuestra consulta está encaminada a determinar la posibilidad o no, de absorber o enjugar las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores que posee la Sociedad a la fecha, con la cuenta “Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Instructivo N° 002 del 08 de septiembre de 2014, el cual contempla las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente instructivo tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación”. (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015, establece:

“3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (...)

3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos retirados.
- 2- El valor de las obligaciones incorporadas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los activos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- 2- El valor de las obligaciones retiradas.

- 3- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales". (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, la cuenta contable 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN representa el valor neto por el efecto contable de la migración del Régimen de Contabilidad Pública Precedente al Nuevo Marco Normativo, incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, por tanto, esta cuenta se afecta únicamente con la aplicación del Instructivo 002 de 2014, el cual tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación.

En ese orden de ideas, la cuenta contable referida no podrá ser afectada con posterioridad al primer periodo de aplicación, ni podrá absorberse con ella las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, toda vez que corresponden a hechos económicos diferentes.

CONCEPTO No. 20172000035221 DEL 28-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Resultado de ejercicios anteriores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reexpresión de estados financieros y corrección de errores que no fueron ajustados durante el período de transición.

Doctora
KAREN TORRES MARTINEZ
Contadora
Hospital San Antonio de Arbeláez E.S.E
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550000560-2, del 10 de febrero de 2017, en la cual manifiesta:

“(…) la consulta es sobre convergencia, El Hospital San Antonio de Arbelaez se acogió a la resolución 663 de 2016 para la ampliación de fecha de aplicación del nuevo marco normativo, el año inmediatamente anterior se cargó el ESFA en el mes de septiembre, soy nueva en la institución y estoy realizando los ajustes para terminar periodo de transición que corresponde a 31 de diciembre de 2016, pero encuentro activos mal reconocidos y esto me lleva a preguntarles si consideran que elabore nuevamente el ESFA o si creen es mejor realizar los ajustes a 31 de diciembre de 2016. Si la solución es hacer nuevamente el ESFA que debo hacer para solicitar el permiso de volverlo a cargar.

CONSIDERACIONES

Respecto a la solicitud me permito atenderla en los siguientes términos:

En principio es necesario tener en cuenta que el Hospital San Antonio de Arbeláez E.S.E se encuentra incluido dentro del listado de entidades que deben aplicar el nuevo Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público emitido por la CGN mediante las Resoluciones N° 414 de 2014 y N° 607 de 2016.

Ahora bien, la norma de Corrección de errores contenida en el citado nuevo Marco Normativo dispuesto como anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, dispone lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta **3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**, así:

“Representa el valor de las utilidades o excedentes acumulados de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor de las pérdidas o déficit acumulados no absorbidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor de las pérdidas o déficit del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
2. El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
3. El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
4. El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
5. El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de las utilidades o excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
2. El valor de las pérdidas o déficit absorbidos mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
3. El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Dado que las partidas no se ajustaron en debida forma en el periodo de transición, deberán aplicar lo establecido en la norma de Corrección de Errores contenida en el Nuevo Marco Normativo adjunto a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, “La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores deberá efectuarse contra la subcuenta que corresponda de la cuenta

3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES toda vez que en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.”

De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

CONCEPTO No. 20172000036481 DEL 07-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Cuenta contable para reconocer un ingreso dejado de registrar en un período contable anterior.

Doctora
TERESA ISABEL ESCARPETA PIZO
Profesional Universitaria
Empresa Social del Estado Fabio Jaramillo Londoño
Florencia – Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500026372, el día 01 de junio de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) Que cuenta contable debo utilizar, cuando se debe reconocer un mayor ingreso, por venta de servicios de salud que corresponde a una vigencia anterior.”

Al respecto se precisa que para resolver esta consulta, se interpreta que el problema consiste en que actualmente requiere efectuar el registro de un valor que no fue reconocido en un período contable anterior.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual aplicable a las entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público determina que la información financiera es útil a los usuarios cuando atiende a unas características cualitativas o atributos, de los cuales es pertinente aludir a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel, definidas como:

“4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)

4.1.2 Representación fiel.

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

Asimismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece lo siguiente:

“5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(..)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del error de periodos anteriores;

- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error." (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las cuentas siguientes:

"1319 PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho por cobrar por servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor del recaudo, con o sin situación de fondos, de las cuentas por cobrar originadas en la atención con cargo al subsidio a la oferta.
- 3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON (...)

5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON (...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable

4312 SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON

1- El valor causado por la prestación de servicios de salud". (subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, para registrar las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias anteriores, se utilizará la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

El tratamiento contable para reconocer un mayor ingreso por venta de servicios de salud correspondiente a una vigencia anterior, dependerá si son considerados materiales o no

materiales, es decir si la omisión o representación inadecuada de la partida afecta la toma de decisiones de los usuarios de la información.

Si la omisión clasifica como un error material, se tratará según la norma de hechos ocurridos después del periodo contable y en consecuencia se corrige el registro de los ingresos, afectando la cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores, acreditando la subcuenta 322501 Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

En este caso, se requiere de la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa. Si la reexpresión se considera impracticable, por cuanto la Empresa adelantó todas las gestiones necesarias para hacerlo, este hecho deberá ser revelado en las notas a los estados financieros.

Si se trata de errores que se clasifiquen como no materiales, se corrige en igual forma a la indicada anteriormente, pero bajo esta circunstancia no se requiere reexpresión retroactiva.

CONCEPTO No. 20172000044471 DEL 09-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Reclasificación de la cuenta 3268 Impactos por la transición al nuevo marco de regulación

Doctor

LUIS ALFREDO ORTEGA MORENO

Representante Legal

Instituto Financiero para el Desarrollo del Huila - INFIHUILA

Huila – Neiva

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500031852, del 17 de julio de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

Con respecto a la implementación de la Ley 1314 de 2009 por favor informarnos si el valor que se tiene contablemente en la cuenta 3268 "IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN", se puede reclasificar a la cuenta 3208 "CAPITAL FISCAL". En nuestro caso el valor es de \$13.606.987.245.87 y adicionalmente por ser una entidad de carácter financiero nos hemos visto afectados en la disminución del capital fiscal y por lo tanto del patrimonio técnico. Por otro lado, nos encontramos en proceso de obtener la vigilancia especial por parte de la Superintendencia Financiera, lo cual nos obliga tener un patrimonio adecuado como requerimiento de solvencia y manejo de riesgo de liquidez. Sería muy oportuno para la entidad si normativamente se puede llevar dicho valor al capital fiscal.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

En las descripciones y dinámicas del Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro de público, en lo referente a las cuentas 3208 CAPITAL FISCAL Y 3268 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, señala:

CUENTA 3208 CAPITAL FSICAL DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.
2. El valor reclasificado a la cuenta Patrimonio de empresas en procesos especiales.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la empresa no societaria.
2. El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria.

CUENTA 3268 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se debe afectar esta cuenta.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1. El valor de los bienes y derechos retirados.
2. El valor de las obligaciones incorporadas.
3. El mayor valor originado en la medición de los pasivos.
4. El menor valor originado en la medición de los activos.
5. El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA:

1. El valor de los bienes y derechos incorporados.
1. El valor de las obligaciones retiradas.
2. El mayor valor originado en la medición de los activos
3. El menor valor originado en la medición de los pasivos.
4. El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

No es viable proceder a reclasificar el saldo de la cuenta 3268 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la cuenta 3208 CAPITAL FISCAL y menos aún para efectos de dar cumplimiento a los requerimientos de solvencia y manejo de riesgo de liquidez, toda vez que está orientada únicamente a cuantificar el efecto de los cambios de regulación, derivados de la implementación del nuevo Marco Normativos para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administra Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

El saldo de esta cuenta deberá subsistir, hasta tanto la Contaduría General de la Nación disponga en forma expresa algún tipo de reclasificación o aplicación.

CONCEPTO No. 20172000048731 DEL 15-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Manejo contable de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, luego de la transición al nuevo marco de regulación.

Doctora

MYRIAM C. CÁRDENAS. A.

Profesional Universitaria

Terminal de Transportes de Manizales S.A.

Manizales -Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500032942, del día 24 de julio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente: “Cuál será el manejo de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, luego de la transición al nuevo marco de regulación.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Instructivo N° 002 de 2014 para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece lo siguiente: “Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2127

marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente instructivo tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación.” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3268 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, en los siguientes términos: “Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

La cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, la cual representa el valor neto de los impactos en el patrimonio de la empresa por la transición al nuevo Marco Normativo, se debió afectar una única vez para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) y su saldo deberá ser presentado a partir de los primeros estados financieros comparativos en aplicación de la nueva regulación contable, ya sea con corte a 31 de diciembre de 2016 para las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones o con corte a 31 de diciembre de 2017 para las empresas que conforman el SGSSS que se acogieron al cronograma anexo en la Resolución N° 663 de 2015, así como en los estados financieros subsiguientes.

Bajo la regla contable actual, el saldo de esta cuenta deberá permanecer en el Patrimonio y por ahora no se ha prospectado que ésta sea dispuesto en forma alguna.

CONCEPTO No. 20172000066151 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Patrimonio

SUBTEMAS	Tratamiento contable de los excedentes de ejercicios anteriores asignados a la empresa no societaria.
-----------------	---

Doctora

EDDY BELÉN ANGARITA OVALLE

Profesional Universitaria - Contadora

E.S.E. Hospital Regional Noroccidental - Norte de Santander

Abrego - Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500041882, del 15 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“¿Debe una Empresa Social del Estado Capitalizar el valor de los excedentes acumulados de ejercicios anteriores, reflejados en la cuenta 3225 Resultados de Ejercicios Anteriores?”

En atención al proceso de Auditoría seguido en el informe Decreto (Sic) 2193 de 2004, por parte del Instituto Departamental de Salud, realizado a los informes presentados a esta entidad en particular el Estado de Situación Financiera Consolidado, en la cuenta 3225 Resultado de Ejercicios Anteriores, este ente sugiere la capitalización de los excedentes acumulados con corte a junio 30 de 2017, para lo cual propone un plan de mejoramiento.

Por lo anterior, se realiza consulta a la Contaduría sobre la viabilidad para el reconocimiento de excedentes financieros por parte de la ESE y su respectivo registro de traslado del valor registrado en la cuenta Resultado de Ejercicios Anteriores (3225) a la cuenta de Capital Social (3208), considerando que en este momento nos encontramos en proceso de transición al nuevo marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

De ser viable dicho proceso de capitalización de excedentes financieros, es necesario que sea el máximo organismo de dirección quien autorice esta capitalización?”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Catálogo general de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificatorias, establece las siguientes descripciones y dinámicas contables:

"3208 – CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.
- 2- El valor reclasificado a la cuenta Patrimonio de empresas en procesos especiales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la empresa no societaria.
- 2- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria.

(...)

3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La regulación contable no es la que determina si deben o no liquidarse excedentes financieros en una empresa, ni tampoco determina la obligatoriedad de capitalizarlos, pues esto corresponde a la autoridad que en el ámbito particular, tenga competencia para ello.

Ahora bien, si la autoridad competente determina liquidación de excedentes financieros y en su distribución se asigna una porción para la empresa podrá debitar la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el monto de los excedentes financieros que le hayan sido asignados, y los trasladará mediante un crédito a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Como consecuencia de lo anterior, el saldo acumulado en la cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES no deberá ser objeto de reclasificación hasta tanto no se haya pronunciado la autoridad competente frente a la distribución de excedentes.

CONCEPTO No. 20172000066761 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Reclasificación de los saldos de las cuentas 3268 – Impactos por la transición al nuevo marco de regulación y 3225 – Resultados de ejercicios anteriores, a la cuenta 3208 – Capital Fiscal.

Doctora
LILIANA I. GAMBOA DELGADO
Profesional Universitaria

E.S.E. Pasto Salud
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004255-2, del día 19 de septiembre de 2017, en la cual solicita concepto acerca de la viabilidad de realizar reclasificación de los saldos de las cuentas 3268 – Impactos por la transición al nuevo marco de regulación y 3225 – Resultados de ejercicios anteriores, a la cuenta 3208 – Capital Fiscal. Reclasificación sugerida por la Revisoría Fiscal mediante oficio N° OFC-GMF-PASTOSALUD-0035-17 del 12 de septiembre de 2017 y fundamentada en la dinámica de estas cuentas.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones incluye las siguientes cuentas:

“3208 – CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.
- 2- El valor reclasificado a la cuenta Patrimonio de empresas en procesos especiales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la empresa no societaria.
- 2- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria. (...)

3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (...)

3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos retirados.

- 2- El valor de las obligaciones incorporadas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los activos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- 2- El valor de las obligaciones retiradas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, no es viable realizar la reclasificación genérica del saldo de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y a la cuenta 3208 – CAPITAL FISCAL, debido a que cada una de estas cuentas tiene una finalidad específica y así mismo la dinámica de estas toma en cuenta hechos económicos diferentes. Solamente es viable la reclasificación de partidas de la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES a la cuenta 3208 – CAPITAL FISCAL, cuando la instancia competente haya dispuesto asignar excedentes financieros a la empresa no societaria que los genera.

Para el caso de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, su finalidad se soporta en el registro del valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, y siempre que de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

Bajo la regulación contable actual, el saldo de esta cuenta deberá permanecer en el Patrimonio y por ahora no se ha prospectado que éste sea dispuesto en forma alguna. Para la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, su propósito es el registro de los saldos por excedentes acumulados de ejercicios anteriores, que no se espera o estén pendientes de distribución, así mismo como el valor del déficit acumulado no absorbido.

Por su parte la cuenta 3208 – CAPITAL FISCAL, tiene como objeto el registro del valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como

el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria por aportes realizados en otras entidades.

CONCEPTO No. 20172300067501 DEL 07-11-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro al Público
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Disminución de capital contable por ajustes de ejercicios anteriores

Señora:

ANA MARIA VELASQUEZ RAIGOSA

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su Derecho de Petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044722, del 3 de octubre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

“Una entidad pública puede disminuir su capital contable, aplicando un ajuste que afectaba el resultado del año inmediatamente anterior, ejemplo:

En vez de debitar el ingreso en el año 2017 por cargos registrados en el año 2016, se puede más bien debitar el capital fiscal, para no afectar las estadísticas de facturación del año 2017.

Nuestra inquietud va encaminada en los casos en que una entidad pública puede disminuir su capital contable, todo bajo el marco de la nueva normatividad NIIF”

De acuerdo a correo enviado a la señora consultante en su respuesta ella manifestó que la empresa pública a la que se refería es a un Empresa Social del Estado. (E.S.E)

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución No. 139 de 2015, modificada mediante la Resolución 466 de 2016, establece

32 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos aportados a la empresa para su creación y desarrollo, así como los resultados acumulados, las reservas y los superávit de la misma

3225 RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

SE DEBITA CON:

- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable

El marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público Resolución 414 de 2014 en su capítulo VI punto 5 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores establece:

5.3 Corrección de Errores de Periodos Anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad re expresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se re expresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa re expresará la información desde la fecha en la cual dicha re expresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la re expresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su re expresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una re expresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

CONCLUSIONES

Con respecto de su pregunta sobre si una entidad pública puede disminuir su capital contable, aplicando un ajuste que afectaba el resultado del año inmediatamente anterior me permito comunicarle que de acuerdo a lo establecido en el Catálogo de cuentas El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución N° 139 de 2015, modificada mediante la Resolución N° 466 de 2016, cuando se generen una corrección de un error de un periodo contable anterior, se deberá afectar la cuenta contable 3225 RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, los cuales deberán ser revelados en notas a los Estados Financieros, cumpliendo los parámetros establecidos por la Normatividad en materia contable con respecto de Corrección de Errores de ejercicios anteriores.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
 Concepto No. 20172000001751 del 26-01-2017
 20172000066771 del 25-10-2017
 20172000106951 del 04-12-2017

3.20. INGRESOS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.21. INGRESOS-VENTA DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.22. INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS

CONCEPTO No. 20172000024691 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Venta de servicios
	SUBTEMAS	Cuentas contables para el reconocimiento de los servicios de capacitación, parqueaderos y grúas

Doctora

LUZ DARY CASTILLO GÓMEZ

Auditora de Control Interno

Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda.

Cali -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001348-2, del 14 de marzo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Centro de Diagnóstico Automotor del Valle LTDA CDAV es una sociedad de economía mixta donde el estado tiene una participación mayor al 90% cuya misión es contribuir y fomentar la cultura en seguridad vial, movilidad y conservación del medio ambiente a través del diagnóstico de la capacidad para conducir de las personas y el estado de los vehículos, así como el desarrollo de programas de formación e integración de servicios relacionados con el sector de tránsito y transporte; dentro de los servicios que se prestan además de la revisión tecno mecánica existe la formación, evaluación y habilitación de conductores además de unos contratos interadministrativos; para su registro se utiliza la cuenta 433090 otros servicios de transporte las cuales están incluidas en el catálogo de cuentas, resolución 466 de 2015 (Sic).

1. La consulta es para los servicios de capacitación que cuenta se debería usar? Debe ser una cuenta detalle de la 433090 o de la 4390.

2. Para los servicios de parqueadero y grúas que cuenta se debe utilizar?”

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución No. 139 de 2015 y modificaciones, establece:

“4330 – SERVICIOS DE TRANSPORTE**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de transporte y en la administración de terminales de transporte.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado en la prestación del servicio de transporte.
- 2- El valor causado en la prestación del servicio de terminales de transporte.
- 3- El valor causado en la prestación de los servicios aeroportuarios y aeronáuticos. (...)

4390 – OTROS SERVICIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que provienen de la prestación de servicios diferentes a los enunciados en las cuentas anteriores.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por la prestación de otros servicios”.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, la cuenta 4330 – SERVICIOS DE TRANSPORTE comprende aquellos ingresos generados por la prestación del servicio de transporte y por la administración de terminales de transporte, descripción que no reúne los principales servicios prestados por el CDAV. Sin embargo, el CDAV podrá registrar el servicio de grúa en la subcuenta 433090 – Otros servicios de transporte, de la cuenta 4330 – SERVICIOS DE TRANSPORTE, toda vez que con la grúa sí se presta un servicio de transporte.

Ahora bien, para el reconocimiento de los servicios de parqueadero y los de capacitación (formación, evaluación y habilitación de conductores) deberán utilizarse las subcuentas 439030 – Servicios de parqueadero y 439090 – Otros servicios, respectivamente, de la cuenta 4390 – OTROS SERVICIOS.

Por otra parte, es preciso advertir que los servicios de revisión técnico mecánica y gases deben registrarse en la subcuenta 439033 – Servicios de diagnóstico técnico mecánico, de la cuenta 4390 – OTROS SERVICIOS.

CONCEPTO No. 20172000066481 DEL 24-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Venta de servicios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los ingresos por contratos por evento y por capitación.

Doctora

ANA MILENA RAMIREZ MUÑOZ

Contador Público

E.S.E Hospital Orito

Orito -Putumayo

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500033922, del día 26 de julio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La ESE HOSPITAL ORITO tiene contratos por venta de servicios de salud con diferentes entidades y la modalidad de dichos contratos son por evento o capitados (*valor mensual fijo*).

¿El reconocimiento de los ingresos se puede realizar de forma lineal, es decir registrar mensualmente lo capitado y lo de evento a medida que se presente o se debe reconocer con base a un porcentaje de terminación de costos y gastos?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones incluye dentro de los principios contables para la preparación de la información contable el Devengo, definido en los siguientes términos: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de

efectivo o equivalentes de efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Marco Conceptual define como principio contable la Asociación, mediante la cual “el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

La Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias establece los siguientes criterios para la medición de estos:

“(…) 20. La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente: a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados); b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

21. Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

22. En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la empresa postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute.”

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Para los contratos por evento, el reconocimiento de los ingresos por la venta de los servicios de salud se debe efectuar con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas. Por lo tanto, conforme a los principios de devengo y asociación contenidos en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, los ingresos se reconocen a medida que el Hospital presta el

servicio de salud correspondiente, los cuales deben estar asociados con los costos y gastos en los que se incurre.

Con respecto a los contratos de capitación, cuyos servicios se prestan a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa podrá reconocer los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método represente mejor el grado de avance, teniendo en cuenta que el valor de los ingresos causados y la cuenta por cobrar correspondiente, no podrá superar el valor fijo pactado en el contrato de capitación.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto 20172000107731 del 13-12-2017

3.23. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20172000059851 DEL 20-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Subvenciones Cuentas por Pagar
	SUBTEMAS	Registro Contable para los valores recibidos del Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero del Ministerio de Salud y Protección Social

Doctora
LILIANA I GAMBOA DELGADO
Profesional Universitaria
Empresa Social del Estado Pasto Salud
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500031052, el día 07 de julio de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) La Empresa Social del Estado Pasto Salud ESE, fue considerada por el Ministerio de la Protección Social con riesgo medio, por lo cual se implementó un Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero, este programa contempla recibir recursos de las cuentas maestras con los cuales se tramitará el pago de pasivos, por lo anterior comedidamente solicito su concepto para el registro y manejo contable del valor recibido por este concepto.”

Adicionalmente, a través de llamada telefónica por parte de la CGN, la consultante aclara que los recursos son donados por la Nación para el pago de las diferentes acreencias aceptadas en el Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero presentado por la ESE Pasto Salud, y los recursos son recibidos en una cuenta maestra de la ESE por parte del Municipio, para que directamente la ESE Pasto salud, realice los diferentes pagos.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1438 del 19 de enero de 2011, por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 50. Fondo de Salvamento y Garantías para el Sector Salud (Fonsaet). Modificado por el art. 7, Ley 1608 de 2013. Reglamentado parcialmente por el [Decreto Nacional 2651 de 2014](#). Créase el Fondo de Garantías para el Sector Salud como un fondo cuenta sin personería jurídica administrado por el Ministerio de la Protección Social, cuyo objeto será asegurar el pago de las obligaciones que no fuere posible pagar por parte de las Empresas Sociales del Estado, intervenidas por la Superintendencia Nacional de Salud, se financiará hasta el 20% del gasto operacional; en el caso de las Empresas Sociales del Estado liquidadas, se pagará hasta el monto que determine el Ministerio de la Protección Social. **NOTA: Declarado EXEQUIBLE mediante Sentencia de la Corte Constitucional C-198 de 2012**

Para financiar este fondo se destinarán los siguientes recursos: hasta el 10% de los recursos que se transfieren para oferta con recursos del Sistema General de Participaciones para Salud y los excedentes de los recursos destinados para salud de la Ley 1393 de 2010.

Este fondo podrá comprar o comercializar la cartera de las entidades intervenidas o en liquidación. También podrá hacer esta operación para evitar la intervención o liquidación.

Para los anteriores efectos los términos y condiciones para la administración del fondo los establecerá el Gobierno Nacional.

Parágrafo 1°. La facturación de las Entidades Promotoras de Salud y las Instituciones Prestadoras de Salud deberá ajustarse en todos los aspectos a los requisitos fijados por el Estatuto Tributario y la Ley 1231 de 2008.

Parágrafo 2°. El Fondo de Salvamento y Garantías para el Sector Salud (Fonsaet) podrá beneficiar a Empresas Sociales del Estado que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentran intervenidas para administrar o liquidar por la Superintendencia Nacional de Salud.

Estas Entidades podrán recibir recursos del Fonsaet por una sola vez, condicionados a la presentación y cumplimiento del Plan de Mejoramiento y Prácticas del Buen Gobierno, acorde con la reglamentación del Gobierno Nacional. (...)

Artículo 80. Determinación del riesgo de las Empresas Sociales del Estado. El Ministerio de la Protección Social determinará y comunicará a las direcciones departamentales, municipales y distritales de salud, a más tardar el 30 de mayo de cada año, el riesgo de las Empresas Sociales del Estado teniendo en cuenta sus condiciones de mercado, de equilibrio y viabilidad financiero, a partir de sus indicadores financieros, sin perjuicio de la evaluación por indicadores de salud establecida en la presente ley.

Las Empresas Sociales del Estado, atendiendo su situación financiera se clasificarán de acuerdo a la reglamentación que expida el Ministerio de la Protección Social. (...)

Artículo 81. Adopción de Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero. Una vez comunicada la información de determinación del riesgo por parte del Ministerio de la Protección Social, dentro de los siguientes sesenta (60) días calendario, las Empresas Sociales del Estado categorizadas en riesgo medio o alto, deberán someterse a un programa de saneamiento fiscal y financiero, con el acompañamiento de la dirección departamental o distrital de salud en las condiciones que determine el Ministerio de la Protección Social” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución N° 3467 del 25 de octubre de 2012 del Ministerio de Salud y Protección Social, por la cual se adopta el Manual de Condiciones para el Diseño y Adopción del Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero por parte de las Empresas Sociales del Estado del nivel territorial, categorizadas en riesgo medio o alto, establece:

“1. Definición del Programa de saneamiento fiscal y financiero

Un Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero es un programa integral, institucional, financiero y administrativo de la Empresa Social del Estado, que tiene por objeto restablecer su solidez económica y financiera, con el propósito de asegurar la continuidad

en la prestación del servicio público de salud mediante la aplicación de medidas de reorganización administrativa, racionalización del gasto, saneamiento de pasivos, reestructuración de la deuda, fortalecimiento de los ingresos, incremento de la productividad, implementación del Sistema Obligatorio de Garantía de Calidad y mejoramiento de los procesos de captura, consolidación, análisis y uso de la información. Lo anterior, en función del diseño, operación y sostenibilidad de la red de prestación de servicios definida por la Dirección Departamental o Distrital de Salud”. (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, la Ley N° 1608 del 02 de enero de 2013, por medio de la cual se adoptan medidas para mejorar la liquidez y el uso de algunos recursos del Sector Salud, prescribe:

“Artículo 1°. Objeto. La presente ley tiene por objeto definir medidas para mejorar el flujo de recursos y la liquidez del Sector Salud a través del uso de recursos que corresponden a saldos o excedentes de cuentas maestras del Régimen Subsidiado de Salud, aportes patronales y rentas cedidas, y definir mecanismos para el financiamiento de las deudas reconocidas del Régimen Subsidiado de Salud por las entidades territoriales en el marco de lo señalado en el artículo 275 de la Ley 1450 de 2011.

Artículo 2°. Uso de los recursos de saldos de las cuentas maestras. Los saldos de las cuentas maestras del régimen subsidiado de salud, podrán usarse conforme se señala a continuación siempre y cuando no sean requeridos para garantizar los compromisos y contingencias derivados del Régimen Subsidiado de Salud y descontados los que se encuentren previstos para utilizarse conforme a lo señalado en el artículo 89 de la Ley 1485 de 2011: (...)

3. Para financiar programas de saneamiento fiscal y financiero de Empresas Sociales del Estado categorizadas en riesgo medio y alto en cumplimiento de la Ley 1438 de 2011. Estos programas incluirán medidas que deberán seguir el siguiente orden de prelación: pago de acreencias laborales, reestructuración y saneamiento de pasivos, adquisición de cartera, disposición de capital de trabajo, pago de cartera originada en las cuotas de recuperación por servicios prestados a la población pobre no asegurada o servicios no incluidos en el plan de beneficios de difícil cobro. Para efectos de la adquisición de cartera, la entidad territorial deberá adelantar las gestiones de cobro que correspondan ante el deudor o efectuar acuerdos de pago.

(...)

Artículo 7°. El artículo 50 de la Ley 1438 de 2011 quedará así:

Artículo 50. Fondo de Salvamento y Garantías para el Sector Salud (Fonsaet). Créase el Fondo de Garantías para el sector Salud (Fonsaet) como un fondo cuenta sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Salud y Protección Social, cuyo objeto será asegurar el pago de las obligaciones por parte de las Empresas Sociales del Estado que se encuentren en riesgo alto o medio conforme a lo previsto en el artículo 80 de esta ley o que se encuentren intervenidas para administrar o liquidar por parte de la Superintendencia Nacional de Salud y las que adopten los programas de saneamiento fiscal y financiero con acompañamiento de la Nación. El Ministerio de Salud y Protección Social determinará el porcentaje del gasto operacional y pasivos que se financiarán con cargo a dicho Fondo.

Para financiar este fondo se destinarán los siguientes recursos: hasta el 10% de los recursos que se transfieren para oferta con recursos del Sistema General de Participaciones para Salud y los excedentes de los recursos destinados para salud de la Ley 1393 de 2010, que sea recaudado directamente por la Nación. Este fondo podrá comprar o comercializar la cartera de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud Públicas, independiente del riesgo financiero en el que se encuentre la Institución. La compra de cartera de las EPS no exonerará su responsabilidad administrativa y financiera frente a la deuda comprada y el fondo exigirá garantía real para soportar la deuda.

Para los anteriores efectos, los términos y condiciones para la administración del fondo los establecerá el Gobierno Nacional.

Parágrafo 1°. La facturación de las Entidades Promotoras de Salud y las Instituciones Prestadoras de Salud deberá ajustarse en todos los aspectos a los requisitos fijados por el Estatuto Tributario y la Ley 1231 de 2008.

Parágrafo 2°. Tendrán prelación para acceder a los recursos que trata el presente artículo las Empresas Sociales del Estado que no hayan recibido recursos con anterioridad de este Fondo.

En todo caso, el pago de la operación, por parte de las Entidades Promotoras de Salud, deberá darse en un término máximo de un (1) año.

Artículo 8°. Programas de saneamiento y fortalecimiento de Empresas Sociales del Estado. Se entiende por Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero de Empresas Sociales del Estado, un programa integral, institucional, financiero y administrativo que cubre la Empresa Social del Estado, que tiene por objeto restablecer su solidez económica y financiera de estas Empresas, con el propósito de asegurar la continuidad en la prestación del servicio público de salud.

El Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero deberá contener medidas de reorganización administrativa, racionalización del gasto, restructuración de la deuda, saneamiento de pasivos y fortalecimiento de los ingresos de las Empresas Sociales del Estado; que permitan su adecuada operación, con el fin de garantizar el acceso, oportunidad, continuidad y calidad en la prestación de los servicios de salud a la población usuaria. (...)” (Subrayados fuera del texto)

A su vez, La Ley N° 1797 del 13 de julio de 2016, por la cual se dictan disposiciones que regulan la operación del sistema general de seguridad social en salud y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 1°. Objeto de la ley. La presente ley tiene por objeto fijar medidas de carácter financiero y operativo para avanzar en el proceso de saneamiento de deudas del sector y en el mejoramiento del flujo de recursos y la calidad de la prestación de servicios dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud ~ (SGSSS).

Artículo 2°. Distribución de los Recursos del Sistema General de Participaciones. A partir de la vigencia 2017, los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) para salud se destinará el 10% para cofinanciar las acciones en salud pública; hasta el 80% para el componente de Régimen Subsidiado y el porcentaje restante para la prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda y financiación del subsidio a la oferta. Los recursos para la prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda y financiación del subsidio a la oferta, serán distribuidos a las Entidades Territoriales competentes, una vez descontados los recursos para la financiación del Fonsaet según lo establecido en el artículo 50 de la Ley 1438 de 2011, modificado por el artículo 7° de la Ley 1608 de 2013 y un porcentaje que defina el Gobierno nacional para financiar los subsidios a la oferta. (...)

Parágrafo. Los excedentes y saldos no comprometidos del Sistema General de Participaciones con destino a la prestación de servicios en lo no cubierto con subsidios a la demanda, se destinarán para el pago de deudas por prestación de servicios de salud no incluidos en el plan de beneficios de vigencias anteriores, previa auditoría de cuentas y verificación del pago de lo debido; o para la financiación de la formalización laboral de las Empresas Sociales del Estado que pertenezcan a la respectiva Entidad Territorial, solo en los casos en que no existan las mencionadas deudas.

Artículo 3°. Uso de los recursos excedentes de aportes patronales del Sistema General de Participaciones. Los recursos girados al mecanismo de recaudo y giro y/o Fosyga por parte de las Administradoras de Pensiones tanto del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, como de Ahorro Individual con Solidaridad, las Administradoras de Cesantías, Entidades Promotoras de Salud y/o Fosyga y las Administradoras de Riesgos laborales, en

virtud del artículo 85 de la Ley 1438 de 2011 y demás leyes concordantes; se destinarán a la financiación de los servicios prestados a la población pobre en lo no cubiertos con subsidio a la demanda, a cargo de los departamentos y distritos.

De no existir estos servicios, se podrá destinar al saneamiento fiscal y financiero de la red pública prestadora de servicios de salud. Lo anterior, una vez pagadas las deudas de pensiones y riesgos laborales reportadas en los términos y condiciones previstos por la normatividad vigente, en desarrollo del artículo 85 de la Ley 1438 de 2011. La utilización de estos recursos en el saneamiento de los aportes patronales en mora, se hará, sin perjuicio de la responsabilidad del empleador. (...)

Artículo 6°. Saneamiento de los pasivos de los prestadores de servicios de salud. Para el saneamiento de los pasivos de los prestadores de servicios de salud y/o para otorgar liquidez a estas entidades con recursos del Presupuesto General de la Nación o de la Subcuenta de Garantías del Fosyga, o de la entidad que haga sus veces, se posibilitarán las siguientes alternativas financieras:

- a) Otorgar a las EPS líneas de crédito blandas con tasa compensada para el sector salud, las cuales estarán orientadas a generar liquidez, al financiamiento de los pasivos por servicios de salud a cargo de los responsables del pago y al saneamiento o reestructuración de los pasivos en el caso de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, independientemente de su naturaleza. Estas operaciones se realizarán a través de entidades financieras públicas, sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia;
- b) Saneamiento directo de pasivos de las Empresas Sociales del Estado hasta el monto máximo de la cartera no pagada por las Entidades Promotoras de Salud liquidadas de conformidad con la disponibilidad de recursos para este fin, y
- c) Ampliar las estrategias de compra de cartera;
- d) Otorgar líneas de crédito blandas con tasa compensada a los prestadores de servicios de salud, independientemente de su naturaleza jurídica para generar liquidez, cuando se requiera;
- e) Las entidades responsables de pago deben emitir certificación de reconocimiento de deudas, la cual podrá servir de título para garantía de operaciones de crédito, entre otras. El Ministerio de Salud y Protección social establecerá el procedimiento para el efecto.

El flujo de recursos proveniente del Fosyga, o de la entidad que haga sus veces, o del mecanismo de recaudo y giro creado en virtud del artículo 31 de la Ley 1438 de 2011, que se genere a favor del beneficiario de las operaciones de crédito a que hace referencia este artículo, podrá girarse directamente a la entidad financiera o transferirse a la

Subcuenta de Garantías del Fosyga o la entidad que haga sus veces, para el pago de las operaciones a que hace referencia este artículo incluyendo los intereses que se generen.

Los pagos o giros que se deriven de la aplicación del presente artículo deberán registrarse inmediatamente en los estados financieros de los deudores y de los acreedores. Los representantes legales, revisores fiscales y contadores de la respectiva entidad serán responsables del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo 1°. El Ministerio de Salud y Protección Social definirá los términos condiciones y montos, los cuales deberán tener en cuenta la destinación y el beneficiario de los recursos.

Parágrafo 2°. Para el caso de las Empresas Sociales del Estado que se encuentren en riesgo medio o alto, los recursos a que hace referencia este artículo serán incluidos como una fuente complementaria de recursos en el marco de los programas de saneamiento fiscal y financiero previstos en el artículo 8° de la Ley 1608 de 2013.

Parágrafo 3°. El Ministerio de Salud y Protección Social en un plazo máximo de seis (6) meses, a partir de la entrada en vigencia de esta ley estructurará las condiciones adicionales y nuevos mecanismos y/o procedimientos para la aplicación en el artículo 3 del Decreto 1681 de 2015 y cuyo propósito esté orientado, con prioridad, a garantizar la liquidez de las Instituciones Prestadores de Servicios de Salud (IPS)” (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el Decreto N° 1141 del 31 de mayo de 2013 del Ministerio de Salud y Protección Social, por el cual se determinan los parámetros generales de viabilidad, monitoreo, seguimiento y evaluación de los Programas de Saneamiento Fiscal y Financiero que deben adoptar las Empresas Sociales del Estado del nivel territorial, categorizadas en riesgo medio o alto y se dictan otras disposiciones, expone:

“Artículo 6°. Ejecución del Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero. La ejecución de las actividades del Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero que requieran financiamiento con cargo a los recursos a que refiere la Ley 1608 de 2013, los del crédito, y/o cualquier otra fuente de carácter nacional, se ejecutarán a partir del momento en que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emita la respectiva viabilidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

De otro lado, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de y sus modificaciones, en relación con los ingresos y gastos, señala:

“6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Referente a las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, instauro lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera del texto)

Sobre las subvenciones, el Marco Normativo referido, indica:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...) 2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos. (...)

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.” (Subrayado fuera del texto)

De igual modo, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

“1132 - EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa bien sea por restricciones legales o económicas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los fondos que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los fondos cuya restricción de uso ha desaparecido. (...)

1324- SUBVENCIONES POR COBRAR**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1. El valor de los derechos de cobro por subvenciones.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.

2. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja. (...)

1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa los recursos en efectivo a favor de la empresa que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de los recursos entregados en efectivo.

2- El valor de los derechos recaudados.

SEACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados (...)

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros. (...)

4430-SUBVENCIONES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie. (...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1. El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en lo expuesto, para reconocer los recursos con destino al pago de pasivos contemplados en el Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero de una ESE, y de acuerdo con lo planteado por la consultante, que son recursos donados y manejado a través de Cuentas Maestras, la Entidad deberá atender al Procedimiento contable según le aplique, entre las siguientes situaciones:

1) Imposición o no de condiciones:

a) La ESE deberá reconocer el derecho que está conformado por los recursos que serán transferidos por el Ministerio de Salud y Protección Social con destinación al pago de pasivos pactados en el Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero, si es una subvención sin condición, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324- SUBVENCIONES POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430 -SUBVENCIONES.

b) Si el apoyo está condicionado, la ESE reconocerá una derecho mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando se cumplan las condiciones impuestas, se registrará la respectiva causación del ingreso, debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno, de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

2) Medio de manejo de los recursos:

a) En el momento en que los recursos sean girados a la Cuenta Maestra de la ESE, se deberá cancelar el derecho por la subvención. En este sentido, la ESE deberá reconocer un débito en la 113210 - Depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y un crédito en la subcuenta 132416- Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324 -SUBVENCIONES POR COBRAR.

b) Si el giro es realizado a través de una Fiducia, se registrará un débito a la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

3) Ejecución de los recursos:

Con el pago de los Pasivos por los diferentes conceptos a que se destina el apoyo, se debitan las cuentas por pagar respectivas y previamente reconocidas y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda al medio de manejo de los recursos.

CONCEPTO No. 20172000066081 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de una subvención e implicación fiscal en el impuesto sobre la renta por ésta.

Doctora
MARÍA EUGENIA CASTRO SILVA
Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040952, del día 07 de septiembre de 2017, en la cual se señala:

“... estos ingresos de subvención por recursos transferidos por el gobierno son exentos o no causan impuesto de renta, dado que, si dichos ingresos son gravados, reconocer el hecho económico ampliaría (sic) quebrar la empresa de servicios públicos, es decir no es viable financieramente, toda vez que el impuesto a pagar por reconocer el hecho económico correspondería al 34% de la subvención. (...)

Si los ingresos por subvención por recursos transferidos por el gobierno son gravados con impuesto de renta la empresa optaría por no reconocer el hecho económico e infringir la norma contable, y seguir como negocio en marcha.

Si los ingresos por subvención por recursos transferidos por el gobierno NO son gravados con impuesto de renta favor indicar la normatividad para soportar el registro contable y tributario.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Par que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencia a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceros personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento del activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para establecer el tratamiento contable de la redes de alcantarillado bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, ambas partes (Empresa y Municipio) debieron determinar en su momento, a partir de juicios profesionales, quien posee el control sobre dichos activos; a fin de establecer el tratamiento apropiado conforme al Marco Normativo aplicable.

Así las cosas, la Empresa controlará los activos, si puede, entre otras cosas, decidir la destinación de dichos activos, obtener los beneficios que se espera fluyan de los mismos, prohibir a terceros el acceso a tales beneficios y asumir los riesgos asociados con estos activos. No obstante, el Municipio tendrá el control de los bienes al definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a los activos o la capacidad para negar o restringir su uso.

Una vez definido el control, el tratamiento contable de las redes de alcantarillado, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

a) Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla los activos, será la entidad territorial la encargada de reconocerlos en el Estado de Situación Financiera, teniendo en cuenta que su operación y su explotación fue concedida a la Empresa prestadora de servicios.

Por su parte, la Empresa evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de los activos otorgados por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la norma de Activos Intangibles y la norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

b) Si conjuntamente se concluye que es la empresa quien controla los bienes por la prestación de los servicios, éstos serán incorporados en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos. En efecto, se aplicará lo dispuesto en la norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Ahora bien, respecto de la consulta por usted presentada donde se pregunta si los ingresos por subvenciones son gravados con el Impuesto sobre la renta, le informo que no es competencia de la CGN pronunciarse sobre estos aspectos, para lo cual deberá atenderse al concepto que al respecto profiera la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) entidad competente para ello y ante quien usted originalmente elevó esta misma consulta.

Por otra parte, con respecto a su afirmación de no cumplir la norma contable en caso que la subvención redunde en un mayor impuesto para la empresa, es preciso aclarar por una parte, que la definición de gravado o exento de un ingreso no deviene de la regulación contable, sino de las normas tributarias, y por otra, que el incumplimiento de las normas contables emitidas por la CGN, constituyen falta gravísima para el servidor público, según lo indica el numeral 52 del artículo 48 de la Ley 734 del 5 de febrero de 2002, emitida por el Congreso de Colombia “Por la cual se expide el Código Disciplinario Único”.

CONCEPTO No. 20172000105881 DEL 23-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Subvenciones Construcciones en curso
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos, de una entidad territorial para la realización de obras por una Empresa de servicios públicos, a quien le corresponderán los activos formados una vez ejecutado el convenio.

Doctora

IRMA LÓPEZ HENAO

Contadora

Serviciudad ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004601-2 del 12 de Octubre de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer el convenio interadministrativo celebrado entre la Empresa Serviudad ESP y el Departamento de Risaralda para la construcción de colectores interceptores de aguas residuales en el Municipio de Dosquebradas.

Obligaciones del aportante Departamento: aportar la suma de \$2.779.984.640 y ejercer supervisión del convenio y conformar los comités a que haya lugar para la verificación del cumplimiento del mismo.

Obligaciones del aportante Serviudad ESP: 1) Aportar la suma de \$222.405.803 correspondiente al costo de la interventoría del contrato de obra. 2) Incorporar los recursos aportados por el Departamento al presupuesto de la empresa, con el fin de ser destinados al cumplimiento del presente convenio dentro del presupuesto de Inversión y atendiendo a los requerimientos de los entes de control. 3) Invertir los recursos transferidos en la construcción de tramos según el objeto del convenio, conforme al presupuesto del presente convenio interadministrativo, presentando al Departamento el cronograma de ejecución de Obras e inversión de recursos. 4) cumplir con el objeto del convenio, con plena autonomía técnica y administrativa y bajo su propia responsabilidad...

En la ejecución de este convenio, el activo Redes de alcantarillado colectores harán parte de la red de Serviudad ESP.”

CONSIDERACIONES

La Empresa de Servicios públicos Serviciudad E.S.P. aplica el Marco normativo adoptado para las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no captan ni administran ahorro del público, adoptado por la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

En relación con los recursos recibidos de entidades de Gobierno, la Norma de Ayudas gubernamentales y Subvenciones, señala:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden ser o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.
4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.
5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.
6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido...
16. La empresa revelará la siguiente información:
 - a) una descripción de la naturaleza y cuantía de las subvenciones reconocidas;
 - b) las condiciones cumplidas, por cumplir y otras contingencias relacionadas con las subvenciones condicionadas que no se hayan reconocido en resultados;

- c) los periodos que cubre la subvención, así como los montos amortizados y por amortizar; y
- d) las subvenciones a las que no se les haya podido asignar un valor.”

CONCLUSIONES

Los recursos entregados por el Departamento a la Empresa Serviciudad E.S.P. , constituyen una subvención en la medida que mediante convenio se ha definido a la empresa el fin para el cual deberán utilizarse, como es construir colectores de aguas residuales que además serán activos controlados por la Empresa al finalizar el proyecto, por lo que corresponde a la empresa causar el ingreso mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR con crédito a la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Con la recepción de los recursos, cancelará la cuenta por cobrar.

Los recursos ejecutados en desarrollo del proyecto deberán registrarse en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, hasta su terminación, cuando el activo será reclasificado a la cuenta de Propiedad, planta y equipo respectiva para su incorporación definitiva a la contabilidad de la Empresa. Es pertinente señalar que al proyecto deberán adicionarse los aportes de la Empresa, para determinar el costo total de los bienes formados.

De otra parte, la Empresa deberá revelar la naturaleza y cuantía de las subvenciones reconocidas, el avance en la ejecución del proyecto y en el evento de presentarse las contingencias relacionadas con el cumplimiento en la ejecución del proyecto.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017

20172000000301 del 05-01-2017

20172000000931 del 17-01-2017

20172000000971 del 18-01-2017

20172000031081 del 16-06-2017

20172000043391 del 26-07-2017

20172000074081 del 09-11-2017

20172000106951 del 04-12-2017

3.24. INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre el acápite

3.25. OTROS INGRESOS**CONCEPTO No. 20172000027481 DEL 18-05-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros ingresos
	SUBTEMAS	Clasificación de los pagos recibidos como retribución por el uso de la infraestructura entregada en arrendamiento por parte de CEDELCA

Doctor

VICTOR LIBARDO RAMIREZ FAJARDO

Gerente General

E.S.P. Centrales Eléctricas del Cauca S.A. – CEDELCA S.A.

Popayán -Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001883-2, del 05 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“HECHOS

(...) el 28 de junio de 2010 y en armonía a lo dispuesto a la misma Política Gubernamental — CONPES 3492, se suscribió Contrato de Gestión con la Compañía Energética de Occidente S.A.S E.S.P que inició su operación el primero (1) de Agosto de 2010.

El contrato de Gestión esencialmente tiene las características de un Contrato de Concesión, bajo esa óptica la responsabilidad de la Prestación del servicio sigue siendo responsabilidad del Concedente, en este caso, CEDELCA, quien además, por expresas disposiciones del CONPES, tiene la obligación de vigilar que el Gestor- COMPAÑIA ENERGETICA DE OCCIDENTE, cumpla con los indicadores de prestación del servicio definidos en la ley y el contrato, también vigila que se efectúen los mantenimientos preventivos y correctivos en la infraestructura eléctrica, así como las inversiones en la

misma, que garanticen que el servicio dentro del Departamento del Cauca sea prestado en condiciones de continuidad y calidad.

6. Cabe aclarar que una vez fue suscrito este contrato, la SSPD mediante Resolución 20101300025855 del 28 de julio de 2010 levantó la toma de posesión de CEDELCA entregando nuevamente la administración de la Empresa a sus accionistas.

7. Bajo estas circunstancias y siendo responsabilidad de CEDELCA el garantizar que la Prestación del servicio sea efectuado bajo los parámetros establecidos, la Empresa sigue efectuando de manera indirecta estas actividades, pues al momento de cualquier incumplimiento, como ya sucedió con el primer Gestor CEC, debe estar en todas las condiciones normales de funcionamiento para asumir de manera directa la Prestación del mismo. (como se reitera, ya ocurrió en una oportunidad).

8. De otro lado, CEDELCA actualmente construye y electrifica zonas rurales y urbanas del Departamento del Cauca mediante la celebración de Convenios Interadministrativos que celebra con los municipios, por lo que continúa ejecutando su objeto social.

9. Es de anotar que el modelo de negocio planteado dentro del CONPES 3492 de 2007 y su Convenio de Desempeño, es un modelo de negocio único en el país, estructurado en tiempo de intervención de la SSPD y en ocasión a él, actualmente CEDELCA continúa siendo responsable de la Prestación del servicio de energía eléctrica en el Departamento del Cauca.

10. Por otro lado, es el mismo art. 39 de la ley 142 de 1994 que contemplo la posibilidad de celebrar este tipo de contratos para la Gestión de los servicios públicos domiciliarios, lo que reafirma de manera directa la responsabilidad que tiene CEDELCA frente a la Prestación del Servicio, frente a las actividades de Comercialización, Distribución y Generación.

11. El objeto social de CEDELCA está definido como:

“El objeto de la empresa lo constituye la Prestación del servicio de energía eléctrica para lo cuál podrá realizar las actividades previstas en las leyes 142 y 143 de 1994, entre otras, las siguientes: 1) la compra, exportación importación, distribución y venta de energía eléctrica y de otras fuentes de energía; 2) la construcción y explotación de Centrales o Plantas Generadoras y Subestaciones; 3) la Construcción y explotación de líneas de transmisión y redes de Distribución de energía eléctrica, 4) la compra venta y Distribución de toda clases de elementos electromecánicos para el cumplimiento del objeto social; 5) Participar como socio accionista en sociedades o Empresas dedicadas a la realización de objetivos similares o complementarios. En desarrollo de su objeto social podrá ejecutar

exclusivamente los actos o contratos que fueren necesarios para el cabal cumplimiento del mismo. PARÁGRAFO PRIMERO: Todo lo anterior se entiende dentro de los criterios establecidos por el Ministerio de de (SIC) Minas y Energía para la Generación, Trasmisión y Distribución de energía eléctrica, los cuáles buscan racionalizar y satisfacer la demanda nacional de electricidad, en concordancia con los Planes Nacionales de Desarrollo y los Planes Energéticos Nacionales. Así mismo, en desarrollo del Objeto Social se tendrán en cuenta las normas, sobre protección del medio ambiente. PARAGRAFO SEGUNDO. Prohíbese a la sociedad hacer gastos distintos de los que pertenecen el giro de su objeto social.”

12. Como se deduce de los objetos de los contratos mencionados (Gestión y Operación), se advierte que guardan estricta relación con el giro ordinario de los negocios de CEDELCA SA ESP, esto es, en caso del contrato de Gestión la Distribución, Comercialización y Prestación del servicio de energía eléctrica en el Departamento del Cauca y en el de Operación de las PCHS la administración, mantenimiento preventivo y correctivo, asegurar la venta de energía en el mercado mayorista y lógicamente la operación de las Pequeñas Plantas Hidroeléctricas.

13. El mismo objeto social contiene la actividad de ejecutar actos o contratos para el cabal cumplimiento del mismo.

14. Los contratos pluricitados contienen dentro de su objeto actividades relacionadas con el giro ordinario de la Empresa definidas dentro de su objeto social. Es decir el objeto de los contratos está expresamente contenido dentro del objeto social Registrado en Cámara y Comercio.

15. Por otro lado, CEDELCA en atención a su naturaleza jurídica se rige por la Resolución 414 de 2014 referente al nuevo marco normativo y para efectos de registros contables, le resulta aplicable la Resolución 139 de 2015.

16. Los ingresos derivados de los contratos de Operación y Gestión son registrados en la cuenta denominada “Otros ingresos” específicamente en la cuenta 480817 (arrendamientos Operativos), los cuáles son catalogados como no operacionales de acuerdo a la Resolución 139 de 2015.

En atención a lo mencionado se eleva derecho de petición con el ánimo de elevar la siguiente consulta

I. PETICIÓN

Respetuosamente se solicita conceptuar:

1. Si CEDELCA puede registrar los ingresos derivados del Contrato de Gestión y Operación como ingresos Operacionales.

2. En caso de que resulte procedente, favor indicar la cuenta pertinente para su registro.”

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

La Ley 142 de 1994, en su artículo 29, faculta a las entidades públicas a ejecutar contratos para efectos de prestación de los servicios públicos, así:

“Artículo 39. Contratos especiales. Para los efectos de la gestión de los servicios públicos se autoriza la celebración, entre otros, de los siguientes contratos especiales: (...)

39.3. Contratos de las entidades oficiales para transferir la propiedad o el uso y goce de los bienes que destina especialmente a prestar los servicios públicos; o concesiones o similares; o para encomendar a terceros cualquiera de las actividades que ellas hayan realizado para prestar los servicios públicos; o para permitir que uno o más usuarios realicen las obras necesarias para recibir un servicio que las entidades oficiales estén prestando; o para recibir de uno o más usuarios el valor de las obras necesarias para prestar un servicio que las entidades oficiales estén prestando; o para pagar con acciones de empresas los bienes o servicios que reciban”. (Subrayados fuera del texto)

En el Contrato de Gestión entre Centrales Eléctricas del Cauca S.A. – CEDELCA S.A. E.S.P. y la Compañía Energética de Occidente S.A.S. E.S.P., del 28 de junio de 2010, se establece:

“Cláusula 3.- Objeto del contrato.

El objeto del presente contrato consiste en que EL GESTOR por su cuenta y riesgo asuma la gestión administrativa, operativa, técnica y comercial, la inversión, ampliación de coberturas, rehabilitación y mantenimiento preventivo y correctivo de la infraestructura y demás actividades necesarias para la prestación de los servicios de distribución y comercialización de energía eléctrica en el Departamento del Cauca.

Así mismo, para el desarrollo del objeto del presente Contrato, LA EMPRESA hará entrega de los bienes y del uso y goce de la infraestructura de los servicios públicos de distribución y comercialización al GESTOR, a título de arrendamiento, con el fin de que éste pueda cumplir con el objeto del presente Contrato.

En desarrollo del objeto de este Contrato, EL GESTOR deberá por su cuenta y riesgo (i) Realizar todas las acciones necesarias para el desarrollo del Objeto del Contrato; (ii) Realizar las Inversiones necesarias para el efecto, cumpliendo con los compromisos exigidos en el presente Contrato y en la Oferta aceptada, en los tiempos y cantidades establecidas de acuerdo con las definiciones del Anexo Técnico; (iii) Adelantar todas las gestiones relacionadas con las labores comerciales, las cuales incluyen, sin perjuicio de otras que sean necesarias, la lectura de los contadores, la crítica, el corte, la entrega y cobro del servicio, el recaudo y en general, todas aquellas actividades comerciales necesarias para prestar una atención integral a los Usuarios y (iv) Todas las demás acciones requeridas para brindar una adecuada, oportuna y satisfactoria atención al usuario, siempre de acuerdo con la normativa regulatoria y legal; v) En general, realizar toda la gestión administrativa, operativa, técnica y demás actuaciones necesarias para garantizar la continuidad y eficiencia en la prestación del servicio de energía eléctrica en el departamento del Cauca. (...)

Cláusula 4.- Obligaciones del GESTOR

EL GESTOR y el Accionista Gestor, quien responde de manera solidaria, asumirán todas las obligaciones contempladas en la Oferta aceptada, así como en el presente Contrato, al tenor de los artículos 1501 y 1603 del Código Civil y 871 del Código de Comercio, por su propia cuenta y riesgo y será responsable frente a LA EMPRESA y a los Usuarios de la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica en el Área de Influencia, todo de conformidad con los cronogramas definidos en el presente Contrato y en los Anexos de la Oferta. (...)

Cláusula 9.- Valor del Contrato y Forma de pago.

9.1 EL GESTOR deberá pagar a la EMPRESA, mensualmente, a partir de la Fecha de Inicio de la Operación y durante la duración del Presente Contrato, la suma de OCHOCIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES DE PESOS (\$877.000.000) más el IVA correspondiente, como retribución por el uso de la Infraestructura que recibe en virtud de este Contrato...".
(Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1. Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

1.1. Reconocimiento

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. (...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos. (...)

1.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la empresa por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros". (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución No. 139 de 2015, establece:

"4808 - INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Dado que el clausulado del contrato genera algunas dudas sobre la naturaleza del mismo, la respuesta a su consulta se profiere bajo el entendido que CEDELCA firmó el contrato de gestión con la Compañía Energética de Occidente S.A.S. E.S.P. con el fin de que ésta efectuara por su cuenta y riesgo las actividades necesarias para la prestación del servicio de distribución y comercialización de energía eléctrica en el Departamento del Cauca, mediante el uso y goce de la infraestructura entregada en calidad de arrendamiento, como respuesta al Plan de Acción para el Salvamento de la Empresa emitido por el Gobierno Nacional mediante el documento CONPES 3492 del 8 de octubre de 2007.

Tal como está estructurado el contrato de gestión se concluye que los ingresos por la prestación del servicio de energía eléctrica recaen en cabeza del gestor, quien es la entidad que ejerce control sobre la operación, por lo que, el único ingreso para CEDELCA es el definido en la cláusula novena, el cual corresponde a un valor fijo mensual pagado por parte del gestor como retribución por el uso de la infraestructura entregada a título de arrendamiento.

Ahora bien, en razón a que CEDELCA cuenta con las facultades para celebrar contratos con el fin de dar cumplimiento a su objeto social, se puede concebir que los ingresos generados por este contrato de gestión que involucra una contraprestación a título de arrendamiento hace parte del conjunto de modalidades que componen el marco de la actividad principal desarrollada por la empresa (prestación de servicio de energía eléctrica) y por tanto, podrá clasificarse como una actividad ordinaria.

En este orden de ideas, CEDELCA deberá reconocer contablemente los importes que le paga el gestor, en la subcuenta 480817 - Arrendamiento Operativo, de la cuenta 4808 – INGRESOS DIVERSOS y para efectos de la estructuración del Estado de Resultado Integral, la empresa podrá presentarlos como ingresos operacionales, toda vez que, como se expuso anteriormente, se encuentran enmarcados dentro de la actividad principal del objeto social.

CONCEPTO No. 20172000115621 DEL 29-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros ingresos
	SUBTEMAS	Corrección de un ingreso registrado de manera errónea en periodos anteriores

Doctora

GILMA JANETH PERICO

Contadora

E.S.E. Salud Sogamoso

Sogamoso - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500052932, del día 5 de diciembre de 2017, en la cual solicita orientación frente al registro contable que debe realizar la E.S.E. SALUD SOGAMOSO, toda vez que en la vigencia 2016 recibió \$1.200.000.000 del municipio de Sogamoso como aporte para aunar esfuerzos en la construcción de la Unidad de Servicio Integral Magdalena mediante un convenio celebrado en 2015. Cuando la entidad recibió el dinero afectó las cuentas de bancos e ingresos. En la vigencia 2017 al no haberse desarrollado el objeto del convenio, este se liquidó, teniendo que reembolsar el dinero recibido al Municipio; con dicho reembolso se afectó la cuenta 5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, contra bancos.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, menciona lo siguiente con respecto a los errores contables:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la

aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo. (...)”

Por su parte el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: “Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

SE DEBITA CON:

(...) 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente. (...)

Con respecto al cronograma de aplicación del nuevo marco normativo, la Resolución N° 663 de 2015, expresa:

ARTÍCULO 2º. Modifíquese el artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(...) Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (...)

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

(...) Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este período, la contabilidad se llevará para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2017, las empresas que conforman el SGSSS presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo... (...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

El registro contable que efectuó la E.S.E. Salud Sogamoso a título de ingreso en el año 2016 por el valor recibido del convenio realizado con el Municipio de Sogamoso, no era procedente al no haberse cumplido las condiciones para considerarse un ingreso en el momento de la recepción de los recursos, pues estos no eran susceptibles de aumentar el patrimonio de la entidad, así como tampoco procede el registro contra la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, la cual desapareció con ocasión de la expedición del Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

Teniendo en cuenta que en un periodo posterior la entidad debió reembolsar el valor recibido dada la liquidación del convenio, el registro bajo el nuevo Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran

Ahorro del Público, corresponde a un debito en la subcuenta 3225012- Utilidades o excedentes acumulados, de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta y cuenta que correspondan del Grupo 11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Es importante resaltar que de acuerdo con lo establecido en la Resolución N° 663 de 2015, la E.S.E. Salud Sogamoso debe estar llevando su contabilidad bajo el nuevo marco normativo y utilizar el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, incluyendo la Resolución N° 466 de 2016.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000027131 del 17-05-2017

3.26. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

CONCEPTO No. 20172000036171 DEL 06-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de los gastos de funcionamiento, con el fin de evitar el estado de disolución y liquidación de la empresa.

Doctora
KATRIZZA MORELLI AROCA
Gerente SIVA S.A.S
Sistema Integrado de Transporte de Valledupar S.A.S. (SIVA S.A.S)
Valledupar -Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002499-2, del día 22 de mayo de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“El Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SAS, identificada con Nit. 900.404.948-6, es una sociedad de capital 100% publica, de naturaleza comercial, regulada por la Ley 1258 de 2008 y creada mediante el Acuerdo Municipal N° 016 del 8 septiembre de 2008, a través del cual se suprime la empresa industrial y comercial, tal como se desarrolla mediante el Decreto 000558 del 21 de septiembre de 2010 y el documento privado N° 0000001 de Asamblea constitutiva del 22 de Noviembre de 2010 inscrita el 3 de enero de 2011 bajo el número 00019444 del libro IX de Cámara de Comercio de Valledupar.

Esta sociedad en la actualidad se encuentra en etapa pre-operativa, es decir, en la ejecución de los componente de infraestructura y operaciones del proyecto Sistema Estratégicos de Transporte Público Colectivo de Valledupar SETPC, en virtud del documento Conpes 3656 de 2010, y por tanto no está generando ingresos operacionales, pero para su funcionamiento ha incurrido en gastos de manera mensual con el fin de cumplir con su objetivo social y/o misional.

Los aporte que hasta la fecha han hecho los dos (2) accionistas, esto es, el Municipio de Valledupar y el Departamento de Cesar, se han utilizado para gastos de funcionamiento de la entidad; el registro de estos gastos han llevado a la empresa a evidenciar el riesgo de encontrarse en estado de Disolución, lo cual ha generado preocupación por parte de los accionistas, conllevándonos a elevar ante ustedes la presente consulta encaminada a conocer cómo debe registrarse los gastos que se generen con el fin de evitar el estado de disolución y liquidación”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, correspondiente a los principios de contabilidad pública, señala; “La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 6.1.5 del Marco Conceptual aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, define los Gastos en los siguientes términos: “... son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe en los siguientes términos la clase 5 - GASTOS: “En esta denominación, se incluyen los grupos que representan los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, los cuales dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito”.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

La empresa debe registrar las erogaciones destinadas al normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa como gastos, que no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes, en la subcuenta y cuenta contable correspondiente al concepto que le da origen, de la clase 5 – GASTOS. Ahora bien, si bien es cierto que aquellos gastos que están asociados con ingresos se deben reconocer en el mismo periodo en el cual se obtienen estos últimos; es de advertir que los gastos a que hace referencia en su consulta no están relacionados con la obtención de partidas específicas de ingresos, y por tanto, han de reconocerse en el periodo en el cual se produzcan, conforme al principio de devengo.

Por último, es preciso señalar que un procedimiento contable no se determina en función de aspectos de conveniencia o inconveniencia, sino por la esencia de la naturaleza de los hechos económicos, evaluados técnicamente frente a la regulación contable vigente.

CONCEPTO No. 20172000055041 DEL 30-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

Señor

Edgar A. Peña Calderón

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante correo electrónico con el radicado N°, 20175500035752, del día 3 de agosto de 2017 en la cual consulta sobre,

- Cuándo el estado contrata obra civil también debe contratar las Interventorías
- El valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman, o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto?

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) en su artículo 4 designa las funciones que desarrollará de la CGN las cuales se describen a continuación:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 620 del 2015, para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público expedida mediante Resolución 037 de 2015 y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público expedida mediante resolución 139 de 2015, describe la siguiente cuenta, así:

“51 DE ADMINISTRACION Y OPERACION

DESCRIPCION:

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

5111 DE ADMINISTRACION Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

SE DEBITA CON

El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en su numeral 5.2 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública establece:

A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con su función económica, pueden catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. (Subrayado fuera de texto) (...)

Dando prevalencia a la satisfacción de las necesidades de los usuarios y considerando el entorno económico característico del sector público colombiano, la Contaduría General de la Nación define tres marcos normativos para la preparación y presentación de información financiera de propósito general. Estos marcos de regulación tienen las siguientes características: a) incorporan criterios que resultan pertinentes desde su aplicabilidad en el contexto del sector público y desde la relación costo-beneficio; b) buscan satisfacer las necesidades de los usuarios identificados en cada Marco normativo; y c) fijan políticas contables concretas que propenden por la uniformidad de la información para el caso de los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. (Subrayado fuera de texto) (...)

Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública; b) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público; c) Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; d) Marco normativo para entidades de gobierno; e) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable y f) Procedimientos transversales.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública,

elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual la CGN carece de competencia para establecer si el Estado al contratar obra civil debe contratar interventoría. En consecuencia, deberá evaluarse el caso, frente a lo dispuesto en la regulación superior que sobre contratación aplique a la Entidad circunscrita en el manejo de las interventorías, toda vez que la normatividad contable no se ocupa de regular estos asuntos.

Ahora bien, con respecto de la pregunta, si el valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto, se dará respuesta desde la perspectiva de la regulación expedida por la CGN, antes que desde las Normas Internacionales, si se advierte que estas son emitidas por reguladores internacionales que desbordan la competencia doctrinal de este organismo regulador. Por lo expuesto anteriormente, a continuación se señalan los lineamientos, acorde con los Catálogos de Cuentas habilitados por la CGN:

Registro contable para Entidades de Gobierno, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones:

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Registro contable para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Reporte contable para Empresas Emisoras de valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 117 de 2015 y sus modificaciones

Se reportará en la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES.

CONCEPTO No. 20172000056021 DEL 05-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Contribuciones efectivas Prestaciones sociales Efectivo de uso restringido
	SUBTEMAS	Procedimiento Contable para los recursos recibidos para pago de Aportes Patronales com recursos del SGP, de acuerdo con lo estipulado por la Resolución N° 4669 de 2016, modificada a través de la Resolución N° 6346 de 2016 del Ministerio de Salud y protección Social

Doctora
 LILIANA I GAMBOA DELGADO
 Profesional Universitaria
 Empresa Social del Estado Pasto Salud
 San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500031032, el día 07 de julio de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) solicito su concepto en cuanto al manejo contable del dinero recibido por aportes patronales en razón a lo estipulado en la resolución 4669 de 2016 modificada por la resolución 6346 de 2016, por la cual se reglamenta la operación y registro de las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado para el manejo de los recursos correspondientes a los aportes patronales, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones.

Por otra parte también solicito concepto en cuanto al manejo de los, aportes patronales que ya fueron cancelados con recursos propios durante los meses de Enero a Mayo del presente año ya que los recursos de aportes patronales fueron recibidos en la cuenta maestra creada para tal fin a mediados del mes de junio del presenta año.”

Telefónicamente se aclara que tales recursos son aplicados a cruce de cuentas con la entidad territorial a la cual la ESE le presta servicios.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 715 de 2001, Reglamentada parcialmente por el Decreto 159 de 2002, Reglamentada Parcialmente por el art. 1 del Decreto Nacional 2794 de 2002, Reglamentada Parcialmente por el Decreto Nacional 177 de 2004, Reglamentada Parcialmente por el Decreto Nacional 2194 de 2005, Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 2194 de 2005, Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 313 de 2008, Modificada por el art. 36, Decreto Nacional 126 de 2010, en lo relativo a las multas, Ver el Fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca 434 de 2010, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros; en el capítulo III, Distribución de recursos para salud, prescribe:

“Artículo 53. Transferencias de los recursos. La apropiación de los recursos del Sistema General de Participaciones para salud se hará sobre la base del 100% del aforo que aparezca en la Ley de Presupuesto.

Los giros se deberán efectuar en los diez (10) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia, a los fondos que para el efecto deben crear y organizar las entidades territoriales.

Los giros correspondientes a los aportes patronales se harán directamente a la entidad u organismo que administra las pensiones, cesantías, salud y riesgos profesionales del sector salud de las entidades territoriales, en la forma y oportunidad que señale el reglamento”.(Subrayado fuera del texto)

En este contexto, el Gobierno Nacional expidió el Decreto N° 1636 de 2006, compilado en el Decreto N° 780 de 2016, en el cual se fijó el procedimiento y criterios para la distribución y asignación de los recursos del Sistema General de Participaciones en el componente de prestación de servicios a la población pobre en lo no cubierto con subsidios a la demanda, así mismo, el parágrafo 3 del artículo 2.2.1.2.3 del Capítulo 2— Titulo 1 — Parte 2- Libro 2 del Decreto N° 780 de 2016 establece:

“Parágrafo 3. En el evento de que los recursos del Sistema General de Participaciones para Salud-Aportes Patronales sean insuficientes frente al monto declarado en las Autoliquidaciones de Aportes y la liquidación anual de cesantías, de acuerdo con el régimen aplicable, es obligación de la entidad empleadora asumir el pago con sus recursos propios, de las sumas faltantes por concepto de aportes patronales al Sistema de

Seguridad Social Integral y para el pago del auxilio de cesantías, que resulten mensualmente y al finalizar la respectiva vigencia fiscal”.(Subrayado fuera de texto).

A su vez, la Ley N° 1797 del 13 de julio de 2016, por la cual se dictan disposiciones que regulan la operación del sistema general de seguridad social en salud y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 1°. Objeto de la ley. La presente ley tiene por objeto fijar medidas de carácter financiero y operativo para avanzar en el proceso de saneamiento de deudas del sector y en el mejoramiento del flujo de recursos y la calidad de la prestación de servicios dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud ~ (SGSSS).

Artículo 2°. Distribución de los Recursos del Sistema General de Participaciones. A partir de la vigencia 2017, los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) para salud se destinará el 10% para cofinanciar las acciones en salud pública; hasta el 80% para el componente de Régimen Subsidiado y el porcentaje restante para la prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda y financiación del subsidio a la oferta. (...)

Artículo 3°. (...) A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los recursos correspondientes a los aportes patronales de los trabajadores de las Empresas Sociales del Estado financiados con los recursos del Sistema General de Participaciones, serán manejados por estas Entidades, a través de una cuenta maestra creada para tal fin. La Nación girará directamente a la cuenta maestra de la Empresas Social del Estado los aportes patronales que venían financiando antes de la entrada en vigencia de la presente ley. Por medio de esta cuenta maestra las Empresas Sociales del Estado, deberán realizar los pagos de los aportes patronales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA). De no utilizarse los recursos para el pago de Aportes Patronales, los excedentes se usarán para el pago de lo No Pos”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución N° 004669 de 05 de octubre de 2016, modificada por La Resolución N° 006346 de 2016, por la cual se reglamenta la operación y registro de las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado ESE para el manejo de los recursos correspondientes a los aportes patronales, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones –SGP, establece:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer las condiciones de operación y registro de las cuentas maestras por parte de las Empresas Sociales del Estado ~ ESE, así como los instrumentos y procedimientos para el reporte de la información relacionada con el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones destinados para aportes patronales por parte de las entidades financieras en la cual se apertura la cuenta maestra.

Artículo 2. Campo de aplicación. Las disposiciones previstas en el presente acto administrativo serán de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades territoriales, las Empresas Sociales del Estado ~ ESE y las entidades financieras.

Artículo 3. Destinación de los recursos de cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado. Los recursos de las cuentas maestras a que refiere la presente resolución, tendrán como fuente exclusiva los recursos del Sistema General de Participaciones - Aportes Patronales y los que destinen las respectivas ESE para cubrir la totalidad de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales y para el pago de aportes a las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional del Ahorro FNA". (...)

Artículo 4. Creación y Manejo de las Cuentas Maestras ESE. Las Empresas Sociales del Estado — ESE deberán suscribir convenios con entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la apertura de las cuentas maestras Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE y Cuenta Maestra - Pagadora ESE, las cuales deberán contener las siguientes condiciones de operación:

4.1. Cuenta Maestra— Aportes Patronales ESE

Las Empresas Sociales del Estado — ESE deberán suscribir convenios para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones de aportes patronales y recursos propios, la cual se regirá por las siguientes condiciones de operación, registro y reporte de información:

- a. Social Integral y Parafiscales y las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional de Ahorro a través de transferencia electrónica.
- b. Aceptación de operaciones débito, en los siguientes casos:

-Para la transferencia por concepto de pagos al Sistema de Seguridad Social Integral y parafiscales, a través Planilla Integrada de Liquidación de Aportes — PILA, y cesantías, a través de un operador de información, los cuáles serán girados a la Cuenta Maestra Pagadora propia de la ESE.

-Para la transferencia a las cuentas de la Administradora de Cesantías del Fondo Nacional del Ahorro. Para el traslado de los excedentes de que trata el último inciso del artículo 3 de la Ley 1797 de 2016, los cuales deberán ser girados a las cuentas maestras de prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda de las direcciones y/o secretarías de salud departamentales o distritales.

-Para las cuentas bancarias de las Empresas Sociales del Estado - ESE, previa certificación de la entidad distrital o departamental respectiva, cuando proceda el

pago por concepto de la prestación de servicios en lo no cubierto con subsidios a la demanda o población pobre no asegurada.

4.2. Cuenta Maestra - Pagadora ESE.

Las ESE deberán inscribir una Cuenta Maestra - Pagadora ESE como beneficiaria de la Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE, en la misma entidad financiera donde suscribió el convenio de esta última cuenta. La Cuenta Maestra – Pagadora ESE recibirá exclusivamente los recursos transferidos desde la Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE, para realizar el pago del Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes — PILA y/pago de cesantías, cuando sea a través de un operador de información. La Cuenta Maestra - Pagadora ESE se registrará por las siguientes condiciones de operación, registro y reporte de información: (...)

4.2.2. Obligaciones a cargo de la Empresa Social del Estado

- a. Las Cuentas Maestras - Pagadoras ESE, recibirán exclusivamente recursos desde la Cuenta Maestra - Aportes Patronales ESE para el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes — PILA, y para el pago de cesantías a través de los operadores de información.
- b. La Cuenta Maestra - Pagadora ESE deberá ser una cuenta única inscrita en la misma entidad financiera donde se realizó la apertura de la Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE.
- c. La sustitución de la Cuenta Maestra - Pagadora ESE, será efectuada por la misma Empresa Social del Estado en el momento en que este Ministerio remita la aprobación de la sustitución de la Cuenta Maestra - Aportes Patronales ESE, para lo cual la ESE deberá aplicar lo señalado en el literal b. del presente numeral.
- d. Aceptación de operaciones débito: Las Cuentas Maestras - Pagadoras ESE solo aceptarán operaciones débito para los pagos del Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes — PILA, y para los pagos a las Administradoras de Fondos de Cesantías — AFC, cuando se hagan a través de un operador de información; transacción que deberá realizarse en la misma fecha que es realizada la transferencia desde la Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE”(…)

Artículo 5. Beneficiarios de la Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE. Sólo podrán ser beneficiarios de estas cuentas maestras las Administradoras del Sistema de Seguridad Social Integral, el SENA, el ICBF, las Administradoras de Fondos de Cesantías — AFC,

incluido el Fondo Nacional del Ahorro, las Secretarías de Salud Departamental o Distrital o quien haga sus veces y las Empresas Sociales del Estado — ESE."

Artículo 6. Registro de las cuentas maestras de las ESE. Para el giro de los recursos de aportes patronales del Sistema General de Participaciones -SGP, las ESE deben abrir una única Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE, y para su registro, remitirán a la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social o quien haga sus veces de este Ministerio, hasta el 27 de diciembre de 2016, los siguientes documentos, los cuales deben ser legibles y precisos. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con los ingresos y gastos, señala:

“6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Referente a las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, instauro lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

“1132 EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa bien sea por restricciones legales o económicas.

1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

2424-DESCUENTOS DE NOMINA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la entidad originadas por los descuentos que realiza en la nómina de sus trabajadores, que son propiedad de otras entidades u

organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos.

2411 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la empresa durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.

4312-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.

5103 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las contribuciones sociales que la empresa paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios.

5107 PRESTACIONES SOCIALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las empresas, por concepto de prestaciones sociales.

73 SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta. (...) ” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones anteriores y teniendo en cuenta lo la Resolución N° 004669 de 05 de octubre de 2016, modificada por La Resolución N° 006346 de 2016, por la cual se reglamenta la operación y registro de las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado ESE para el manejo de los recursos correspondientes a los aportes patronales, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones –SGP, la Entidad deberá atender el siguiente procedimiento, en el cual se contempla desde la causación de los gastos laborales:

a) El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510702-Cesantías de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos laborales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, según correspondan en cada caso, y acreditando la subcuenta 251102-Cesantías, 251111- Aportes a riesgos laborales de la cuenta 2511-Beneficios a empleados a corto plazo y las subcuentas 242421-Aportes a fondos pensionales, 242402-Aportes a seguridad social en salud, de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NOMINA.

b) El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

c) El recaudo de los recursos que transfiere la Nación, teniendo en cuenta que los recursos ingresan a las Cuentas Maestras de la E.S.E, se efectúa un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD.

d) Los traslados entre la Cuenta maestra Aportes Patronales – ESE a la Cuentas maestra pagadora – ESE, se registra mediante débitos y créditos entre los auxiliares y subcuentas de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, donde se manejan tales cuentas maestras.

e) Con el pago de los aportes patronales a las respectivas entidades beneficiarias, se debitan las cuentas por pagar pertinentes señaladas en el literal a) y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

Con respecto al manejo de los Aportes Patronales que ya fueron cancelados con recurso propios durante los meses de enero a mayo de 2017, es necesario que se defina el

contexto pertinente, dado que no se tiene claro si existe o no algún mecanismo que conduzca al reintegro de tales importes y la forma de operar de éste, o si en su defecto, tales pagos se convierten en un gasto a cargo de la ESE.

CONCEPTO No. 20172000062681 DEL 27-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de Honorarios según tipo de vinculación del beneficiario

Señora

CARMEN ELIZA GARCIA JIMENEZ
Profesional Contabilidad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500038162, del 22 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Al verificar el plan de cuentas aplicables a las Empresas que no cotizan en el mercado de valores se establecen la cuenta 510802 Honorarios que pertenece al grupo Sueldos y Salarios y la cuenta 51179 Honorarios que pertenece a Gastos Generales, pregunta: La entidad contrata personas naturales por prestación de servicios ¿Se registra en la cuenta 510802 o 511179?

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución No. 139 de 2015, modificada mediante la Resolución 466 de 2016, establece:

51 DE ADMINISTRACION Y DE OPERACION

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

5108 GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

5111 GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

De acuerdo a las descripciones que establece el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución N° 139 de 2015, modificada mediante la Resolución 466 de 2016, el registro de la cuenta de Honorarios está relacionado con tipo de relación del beneficiario con la empresa, por lo tanto los valores causados en favor del personal de

ésta, se deben registrar en la subcuenta 510802-Honorarios de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS.

En tanto que los valores causados en favor de terceros diferentes al personal de la empresa, se deben registrar en la subcuenta 511179-Honorarios de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, en cuanto correspondan a erogaciones asociadas con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

CONCEPTO No. 20172000115681 DEL 29-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro al Público.
	TEMAS	Gastos generales
	SUBTEMAS	Registro de Consultorías e Interventorías

Señora

ANGELA MARIA CASTRO NEIVA

Asesora Externa Oficina Financiera

Las Ceibas

Empresas Públicas de Neiva E.S.P

Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500050542, del 17 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

El valor de la consultoría e interventoría en contratos de obra, se deben registrar como mayor valor del activo cuando se liquida la obra total, o a medida que se vayan cancelando los recursos durante la ejecución?

Esta inquietud dado que los contratos de consultoría, por lo general, son para la elaboración de estudios previos o diseños de las obras de construcción, pero no siempre se ejecutan.

CONSIDERACIONES

El marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público Resolución 414 de 2014 en su parte II Normas Capítulo 10 y 16 establece:

(...)

10.2. Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución No. 139 de 2015, modificada mediante la Resolución 466 de 2016, establece:

“1615 ACTIVOS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO CONSTRUCCIONES EN CURSO

Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos Entregados, 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3235-

Superávit por Donación, 3125- Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

SE DEBITA CON:

- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.
- El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.
- El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.
- El valor de las construcciones recibidas a cualquier título.
- El valor trasladado de la cuenta Propiedades, planta y equipo no explotados

SE ACREDITA CON:

- El valor en libros de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentra en condiciones de ser utilizada, con base en acta de entrega.
- El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título.

51 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

5111 GENERALES

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable”.

CONCLUSIONES

Con respecto de la pregunta, si el valor de estas interventorías, se contabilizaría al gasto, o forma parte del activo me permito comunicarle que las interventorías se registran como un gasto para lo cual afectara los siguientes registros contables:

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Las consultorías asociadas a obras, en las cuales se cumplen los criterios para ser incorporadas en el costo de estas deberán reconocerse en la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO con el propósito de capitalizar el trabajo desarrollado; si una vez terminada la consultoría y por alguna razón se decide que el proyecto para la cual fue contratada no se desarrollará, las erogaciones que se hayan registrado por este concepto en la vigencia en que se tome la decisión de la no ejecución del proyecto deberán ser cargados a la subcuenta 511106 Estudios y Proyectos de la cuenta 5111 GASTOS GENERALES, acreditando alternamente la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO.

En caso que no sea viable asociar las consultorías al costo de una obra, las erogaciones respectivas deberán cargarse directamente en la subcuenta 511106 Estudios y Proyectos de la cuenta 5111 GASTOS GENERALES.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000036171 del 06-07-2017

20172000055041 del 30-08-2017

20172000108831 del 18-12-2017

3.27. GASTOS DE VENTAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.28. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000036121 del 06-07-2017

3.29. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20172000000291 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Hacienda pública Bienes de uso público e históricos y culturales Otros ingresos Gastos de operación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Gastos - transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Criterios para el reconocimiento de los activos bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014. Pertinencia del reconocimiento de los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la EAAB-ESP. Tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público administrados.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Entidad de gobierno a la que le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público en sus estados financieros bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Doctora

MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO

Contadora General de Bogotá D.C.

Secretaría Distrital de Hacienda

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500056612, del 18 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los bienes de uso público en la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá (EAAB-ESP).

Lo anterior, considerando que en la fecha de transición al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N° 414 de 2014, la empresa decidió retirar de su contabilidad: parques, plazoletas, alamedas, senderos puentes peatonales, ciclorrutas, corredores de protección y obras de paisajismo, argumentando que no cumplían con la definición de los activos establecida en el Marco conceptual incorporado mediante la mencionada Resolución, al no generar beneficios económicos futuros, encontrando sustento en el concepto N° 20152000008711 del 13 de marzo de 2015, emitido por la CGN, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP.

En este orden de ideas, la Secretaría Distrital de Hacienda solicita aclaración a la CGN sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Cuáles son los criterios que deben primar para determinar si un bien cumple o no con la definición de activo de acuerdo con el Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014? Lo anterior, considerando que aunque la EAAB-ESP no espere obtener beneficios económicos de los bienes de uso público, sí decide el propósito para el cual se destina el activo, asume sustancialmente los riesgos asociados con los mismos y, aunque no prohíbe, sí establece lineamientos o reglas a terceras personas, para el acceso al activo.
2. ¿La EAAB-ESP puede incorporar los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que realiza erogaciones por rehabilitación y mantenimiento con cargo a su presupuesto y reporta tributariamente los cargos de amortización a la DIAN?
3. En caso de que la EAAB-ESP no pueda incorporar los bienes de uso público ¿Cuál sería la entidad que debería reconocerlos bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533

de 2015, teniendo en cuenta que para las entidades de gobierno del Distrito Capital enmarcadas en el ámbito de aplicación de esta Resolución, tampoco se cumpliría la definición de los activos, al no tener el control, ni los riesgos ni las ventajas inherentes a los bienes, así como tampoco la obligación de realizar labores de mantenimiento y rehabilitación?

4. ¿Cuál sería el tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP destinadas a la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público, sobre los cuales tiene la titularidad jurídica y control pero que no se encuentran reconocidos en su situación financiera?

5. Durante el periodo contable 2016 ¿Cuál sería el tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, teniendo en cuenta que en el Distrito Capital, ninguna entidad de gobierno enmarcada bajo la Resolución N° 533 de 2015, los ha incorporado?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre criterios que deben primar para determinar si un bien cumple o no con la definición de activo, en primer lugar conviene señalar que el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece respecto de la definición de los activos, lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros...

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (...)

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado (...) Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 6.2.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos, lo siguiente:

“6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable (...)” (Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud sobre la pertinencia de incorporar los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en la situación financiera de la EAAB-ESP, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, los numerales 6.1.1 y 6.2.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, los cuales fueron transcritos en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto.

En segundo lugar, el párrafo 1 del numeral 10.1 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos...” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el párrafo 1 del numeral 11.1 de la Norma de propiedades de inversión del mencionado Marco normativo, establece:

“1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, la CGN a través del concepto N° 20152000008711 del 16 de marzo de 2015, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP, expresó:

“Los bienes de uso público expuestos en la consulta no cumplen con la definición de activo, debido a que, como se menciona en las consideraciones, una de las condiciones para reconocer una partida como activo es que se puedan obtener beneficios económicos futuros del mismo, los cuales a su vez se definen como aquellos que contribuyen, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo o equivalentes de la empresa, o que reducen pagos futuros producto de la reducción de los costos de producción.”

En este contexto, el potencial de servicio no puede ser considerado como un beneficio económico futuro, ya que no está contemplado dentro del marco normativo de la Resolución 414 de 2014 y no cumple con la definición de beneficio económico que expone la Norma. Por tal motivo, los bienes mencionados en su comunicación no cumplen con la definición de activo y, por ende, no podrán considerarse como elementos de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, estos bienes pueden ser revelados en las notas a los estados financieros, según lo expuesto en las consideraciones.

En caso de identificar otros bienes de uso público, e históricos y culturales, que cumplan con la definición de activo, estos deberán ser clasificados como propiedades, planta y equipo, o propiedades de inversión...” (Subrayado fuera de texto)

3. Para dar respuesta a su inquietud sobre la entidad a la cual le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público, en el caso de que la EAAB-ESP no pudiese hacerlo, es necesario señalar que el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...) (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 4 del Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, previsto en el anexo de la Resolución N° 628 de 2015, señala lo siguiente:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.

Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica. (...)

Las entidades del sector público definidas, según estos criterios, como entidad contable pública producen estados financieros con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

4. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público, en primer lugar debe mencionarse que el numeral 6.2.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto de los elementos y desembolsos que no generan beneficios económicos futuros, lo siguiente:

“6.2.1 Reconocimiento de activos (...)

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, establece lo siguiente en relación con la descripción de la cuenta 5424-SUBVENCIONES:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.” (Subrayado fuera de texto)

5. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016, teniendo en cuenta que en el Distrito Capital, ninguna entidad de gobierno enmarcada bajo la Resolución N° 533 de 2015, los ha incorporado, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente señala lo siguiente respecto de la descripción de las siguientes cuentas:

3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno

general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4808- OTROS INGRESOS ORDINARIOS

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5211- GENERALES:

“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Reconocimiento de los activos bajo Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

Los bienes y derechos de las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público son objeto de reconocimiento como activos, siempre que cumplan con la definición de activo prevista en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y con la condiciones para su reconocimiento contenidas en el numeral 6.2.1 del mismo documento.

En este sentido, es preciso señalar que decidir el propósito para el cual se destina el activo, asumir sustancialmente los riesgos asociados a su posesión y prohibir a terceras personas el acceso al recurso, no son criterios suficientes para determinar si un recurso cumple con la definición de los activos, pues los criterios mencionados son utilizados sólo para comprobar la existencia de control sobre el recurso, y no los demás elementos que se incluyen de forma expresa en la definición.

Así lo anterior, las empresas sujetas al ámbito de aplicación a la Resolución N° 414 de 2014, además de verificar que los activos sean recursos controlados, les corresponde

comprobar que provengan de sucesos pasados y que de los mismos se espere obtener beneficios económicos futuros, es decir, que sean capaz de contribuir directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo o a reducir pagos en el futuro, producto de la reducción de los costos de producción.

Una vez comprobados los tres elementos contenidos a la definición de los activos, como lo son el control, la procedencia de sucesos pasados y los beneficios económicos futuros, es necesario que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 verifiquen que el recurso cumpla con las condiciones para su reconocimiento en la situación financiera, es decir, que sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros del mismo y que tenga un costo o valor que pueda medirse de forma fiable.

2. Pertinencia del reconocimiento de los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la EAAB-ESP.

Los parques, plazoletas, alamedas, senderos puentes peatonales, ciclorrutas, corredores de protección y obras de paisajismo no pueden ser incorporados en la situación financiera de la EAAB-ESP, al no cumplir con la definición de los activos prevista en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y ni con las condiciones para su reconocimiento contenidas en el numeral 6.2.1 del mismo documento.

Ahora bien, si es posible identificar otros bienes de uso público controlados por la EAAB-ESP, producto de sucesos pasados y de los cuales se espere obtener beneficios económicos futuros, deben ser incorporados como activos en su situación financiera siempre que, la obtención de estos beneficios económicos futuros sea probable y exista una medición fiable del elemento. En este caso, estos activos deben ser clasificados como propiedades, planta y equipo si son empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos o como propiedades de inversión, si son terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas.

Por consiguiente, se ratifica el concepto N° 20152000008711 del 13 de marzo de 2015, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP.

3. Entidad de gobierno a la que le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público en sus estados financieros bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

No está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación establecer cuál es la unidad mínima productora de información que debe reconocer los bienes de uso público al interior del Distrito Capital; razón por la cual. Si existe ambigüedad, le

corresponde al ente territorial estudiar la situación y determinar las acciones y estrategias pertinentes para solventarlas, de suerte que les sea posible definir cuál es la unidad jurídica, administrativa o económica que debe incorporarlos a su situación financiera de acuerdo con la definición de los activos prevista en el Marco conceptual del Marco normativo anexo la Resolución N° 533 de 2015.

4. Tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público.

Los desembolsos realizados por la EAAB-ESP para el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público administrados, así como los efectuados para su mantenimiento y conservación, deben reconocerse como un gasto del periodo en la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

5. Tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016.

Los bienes de uso público desincorporados por la EAAB-ESP con ocasión a la aplicación del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, deben ser reconocidos en los estados financieros del Distrito Capital, en la unidad jurídica, administrativa o económica que para el efecto defina el ente territorial, de conformidad con lo estipulado en el numeral 3 anterior.

Si de ello se deriva que corresponde al Distrito Capital o una entidad distrital de Gobierno efectuar la incorporación de estos bienes en su situación financiera, ello debe efectuarse mediante un débito en la cuenta correspondiente del Grupo-17 y un crédito en la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Ahora bien, si se establece que la EAAB-ESP aún debe seguir efectuando erogaciones para el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público administrados, el Distrito Capital o la entidad de Gobierno que le llegare a corresponder la incorporación de tales bienes en su situación financiera, debe registrarlas como un mayor valor del activo afectando directamente la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Por su parte, las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para el mantenimiento y conservación de estos bienes, deben ser reconocidas por el Distrito Capital o la entidad de Gobierno que le llegare a corresponder la incorporación de tales bienes en su situación financiera, mediante un débito en las subcuentas 521113-Mantenimiento y 521114-Reparaciones de la cuenta 5211-GENERALES y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

3.30. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.31. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.32. OTROS GASTOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000066101 del 19-10-2017

3.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.34. COSTO DE VENTAS DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.35. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000013371 del 03-03-2017
20172000043811 del 02-08-2017
20172000110651 del 21-12-2017
20172000110661 del 21-12-2017

3.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000043811 del 02-08-2017

3.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN –SERVICIOS HOTELEROS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.41. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

CONCEPTO No. 20172000064691 DEL 13-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Costos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reporte en operaciones recíprocas por retenciones registradas en la cuenta 2436. Cuentas para el reconocimiento en el costo por concepto nómina. Registro en cuenta 6390 – Otros servicios, cuando supera el 5% total de la cuenta. Reconocimiento de IVA por ingresos excluidos en el Catálogo General de Cuentas de la Resolución N° 139 de 2015.

Doctora

PAULA ANDREA RESTREPO GRISALES

Líder de Contabilidad

Valor + S.A.S.

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Respetada doctora Paula Restrepo:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2207

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004065-2, del día 05 de septiembre de 2017, en la cual solicita lineamiento sobre los siguientes:

“1. **Operaciones recíprocas:** en operaciones recíprocas se debe reportar como recíproca las retenciones practicadas a los diferentes contratistas por conceptos de impuestos nacionales e impuestos territoriales cuenta 2436, pero al realizar el reporte de la operación recíproca se genera inconsistencias, debido a que el saldo acumulado en la cuenta de retenciones corresponden a las retenciones del mes anterior o del bimestre anterior, según sea el caso, mientras el reporte por tercero sería la retención practicada durante todo el año (acumulada), así las cosas, cuando se genera el reporte de recíproca, por lo general supera el saldo acumulado de la cuenta 2436 respectiva.

2. **Manejo de personal de nómina en el costo:** la Resolución N° 139 de 2015 – versión 3, no contempla cuentas en el costo por concepto de nómina, que correspondería al personal que tiene relación directa con la generación del ingreso, como el personal del CONTAC CENTER.

3. **Manejo de costo por servicios de telecomunicación e informáticos:** VALOR + S.A.S. genera ingresos por conceptos de servicios de telecomunicación y servicios informáticos, los cuales son causados en las respectivas cuentas de ingreso 4335 y 4370, pero los costos asociados están compilados en la cuenta 6390 – Otros servicios, generando en dicha cuenta el movimiento total del costo de la compañía. Tenemos conocimiento que la cuenta OTROS tienen unas limitaciones en cuanto a que no pueden superar el 5% del total de la cuenta. Por lo anterior; ¿es posible que abran el PUC para dichos servicios?, ¿no se incumple la noma en el registro contable en dicha cuenta?

4. **Ingresos excluidos:** Según la reforma tributaria 1819 de 2016, se clasificaron nuevos servicios como servicios excluidos, lo cual requiere un prorrateo del IVA descontable indirecto, el cual debe ser clasificado como mayor valor del gasto, la Resolución N° 139 de 2015 – versión 3, no contempla el manejo del IVA transitorio.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. En relación con el reporte de las operaciones recíprocas, el Instructivo número 002 del 21 de diciembre de 2016, en el cual se indican instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2016 – 2017, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, emitido por la GCN, señala en el numeral 2. Asuntos relacionados con el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación,

“2.3. Reporte de operaciones recíprocas en la categoría de la Información Contable Pública

Corresponden a las operaciones que relacionan a dos o más entidades públicas por transacciones registradas entre sí, en subcuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y constituyen un insumo del proceso de consolidación. (...)

Para el reporte de las operaciones recíprocas debe tenerse en cuenta lo establecido en la Circular Externa 005 de 19 de septiembre de 2016, referente a la conciliación de saldos de operaciones recíprocas, de manera que la información contable pública que consolida la CGN, sea consistente y comprensible para los diferentes usuarios de la información y, de manera particular, lo siguiente: (...)

2.3.17. Retención en la fuente

Los saldos registrados por las entidades en las subcuentas de la cuenta 2436 – RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE no serán objeto de reporte en el formulario CGN 2005 002 Operaciones recíprocas, excepto cuando la entidad pública, en su calidad de agente retenedor, presente la declaración tributaria sin pago por ser titular de un saldo a favor, el cual sea susceptible de ser compensado a Retenciones pendientes de cancelar. Por esta razón, se genera una operación recíproca entre la entidad que actúa como agente retenedor y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN Recaudadora con código 910300000.” (Subrayado fuera de texto)

2. Para el reconocimiento de los costos de nómina, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, indica:

“7 – COSTOS DE TRANSFORMACIÓN

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas que representan las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios que se producen con la intención de venderse en el curso normal de operación. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.

Los conceptos que hacen parte del costo de transformación son los siguientes: (...)

Sueldos y salarios: corresponde a los costos por la remuneración de quienes participan en la producción bienes o en la prestación de servicios.

Contribuciones imputadas: comprende los costos originados en las prestaciones proporcionadas directamente a quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, tales como, incapacidades, subsidio familiar y gastos médicos.

Contribuciones efectivas: corresponde a los costos por las contribuciones sociales que se pagan en beneficio de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios, tales como seguros de vida, aportes a cajas de compensación familiar y cotizaciones a la seguridad social.

Aportes sobre la nómina: corresponde a los costos por los pagos obligatorios sobre la nómina de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, los cuales se destinan al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), a la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) y a escuelas industriales e institutos técnicos. (...)

Prestaciones sociales: corresponde a los costos originados por los pagos obligatorios sobre la nómina a favor de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios.

Costos de personal diversos: comprende los costos que no afectan directamente la remuneración de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, tales como gastos de viaje; viáticos; capacitación, bienestar social y estímulos; variaciones por beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado; ajustes beneficios a los empleados a largo plazo, entre otros. (...)

7902 – SERVICIOS INFORMÁTICOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos originados en la prestación de servicios de arrendamiento de equipos, asistencia técnica, procesamiento de datos, y actualización e implementación de programas de computación sobre los cuales se tenga la propiedad intelectual.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la cancelación, al final del periodo contable, de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los costos acumulados que se trasladen al costo de ventas, a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr). (...)

7990 – OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos originados en la prestación de servicios por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la cancelación, al final del periodo contable, de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los costos acumulados que se trasladen al costo de ventas, a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr). (...)" (Subrayado fuera de texto)

3. En cuanto al registro y manejo de los costos de ventas relacionados a los servicios de telecomunicación e informáticos, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indica:

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (...)

1.3.3. Estado del resultado integral

El estado de resultado integral presenta las partidas de ingresos, gastos y costos de la empresa, con base en el flujo de ingresos generados y consumidos durante el periodo.

Además, muestra de forma separada, la información correspondiente al resultado del periodo, al otro resultado integral y al resultado integral total.

1.3.3.1 Información a presentar en el estado de resultado integral

En el estado del resultado integral, se presentará lo siguiente:

- a) el resultado del periodo, el cual corresponde al total de los ingresos menos los gastos y costos, excluyendo los componentes del otro resultado integral;
- b) el otro resultado integral, el cual comprende las partidas de ingresos y gastos que no se reconocen en el resultado del periodo; y
- c) el resultado integral del periodo, es decir, la suma del resultado del periodo más el otro resultado integral. (...)

La empresa presentará en el estado de resultado integral, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la empresa.

La empresa no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en el estado de resultado integral o en las notas.

1.3.3.2 Información a presentar en la sección del resultado del periodo o en las notas

La empresa presentará un desglose de los gastos reconocidos en el resultado, utilizando una clasificación basada en su función dentro de la empresa. Según esta clasificación, como mínimo, la empresa presentará su costo de ventas separado de otros gastos. Igualmente, se revelará información adicional sobre la naturaleza de los gastos que incluya, entre otros, los gastos por depreciación, amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

Cuando las partidas de ingreso o gasto sean materiales, la empresa revelará de forma separada, información sobre su naturaleza e importe. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, indica:

"6 – COSTOS DE VENTAS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas que representan los decrementos en los beneficios económicos producidos durante el periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito. (...)

6390 – OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios vendidos que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores durante el periodo contable.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El costo de los servicios públicos que se vendan.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación del saldo al final del periodo contable.

2- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los servicios vendidos durante el periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

4. En relación al reconocimiento del IVA de los servicios excluidos, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, indica:

“7 – COSTOS DE TRANSFORMACIÓN

(...)

Los conceptos que hacen parte del costo de transformación son los siguientes: (...)

Impuestos: representa el valor de los gravámenes no recuperables cuyo bien objeto del tributo se relaciona directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, tales como el impuesto predial, el impuesto de vehículos y la contribución por valorización.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Pregunta 1. Dado que en operaciones recíprocas se debe reportar como recíproca las retenciones practicadas a los diferentes contratistas por conceptos de impuestos nacionales e impuestos territoriales de la cuenta 2436, al realizar el reporte de la operación recíproca se genera inconsistencias, debido a que el saldo acumulado en la cuenta de retenciones corresponden a las retenciones del mes o bimestre anterior, según sea el caso, mientras el reporte por tercero sería la retención practicada durante todo el año (acumulada), así las cosas, cuando se genera el reporte de recíproca, por lo general supera el saldo acumulado de la cuenta 2436 respectiva.

El Instructivo número 002 del 21 de diciembre de 2016, indica que el reporte de operaciones recíprocas en la categoría de la Información Contable Pública se realiza teniendo en cuenta lo establecido en la Circular Externa 005 de 19 de septiembre de 2016, en lo referente a la conciliación de saldos de las operaciones que relacionan a dos o más entidades públicas por transacciones registradas entre sí. Para el caso puntual de la cuenta 2436 – RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE no estará sujeta a reporte en el formulario CGN_2005_002_Operaciones recíprocas, a menos que presente declaración tributaria con un saldo a favor de la Entidad Pública y sea susceptible de ser compensado con las retenciones pendientes por cancelar, caso en el cual se generaría una operación recíproca entre la Entidad Pública, que cuenta con la calidad de agente retenedor, y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Pregunta 2. Reconocimiento de los costos incurridos por concepto de personal de nómina, correspondiente a personal con relación directa en la generación del ingreso, en cuentas del costo de la Resolución N° 139 de 2015 – versión 3.

Para llevar a cabo el reconocimiento de los costos en que se incurren por concepto de personal de nómina en la prestación de los servicios informáticos y de telecomunicaciones, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye la clase contable 7 – COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, para la cual en su descripción indica que formaran parte las erogaciones que se relacionen directamente con la prestación del servicio, entre los que se encuentran sueldos y salarios, contribuciones imputadas y efectivas, aportes sobre nómina, prestaciones sociales y demás gastos diversos de personal.

Estos costos se reconocerán en las subcuentas correspondientes a la cuenta 7902 – SERVICIOS INFORMÁTICOS, siempre que se encuentren relacionados con los servicios de arrendamiento de equipos, asistencia técnica, procesamiento de datos, y actualización e implementación de programas de computación sobre los cuales se tenga la propiedad intelectual.

Por su parte los costos en que se incurran por el concepto del personal de nómina y se relacionen con los servicios de telecomunicaciones, tomando en cuenta que la entidad no es una Empresa de Servicios Públicos, se registraran en las subcuentas en que correspondan de la cuenta 7990 – OTROS SERVICIOS.

Pregunta 3. Manejo del costo de ventas por servicios de telecomunicación e informáticos asociados a la generación de ingresos por conceptos de servicios de telecomunicación y servicios informáticos, los cuales están compilados en la cuenta 6390 – Otros servicios, generando en dicha cuenta el movimiento total del costo de la compañía. Tenemos conocimiento que la cuenta OTROS tienen unas limitaciones en cuanto a que no pueden superar el 5% del total de la cuenta. Por lo anterior; ¿es posible que abran el PUC para dichos servicios?, ¿no se incumple la norma en el registro contable en dicha cuenta?

El nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta de Otros en el 5% para efectos de reconocimiento y reporte a la Contaduría General de la Nación; sin embargo, en el estado de situación financiera y en el estado de resultado integral, la empresa presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación y el rendimiento financiero de la empresa.

Por lo anterior los conceptos sobre los cuales efectivamente no se dispone de una subcuenta específica, deben continuar registrándose en la subcuenta denominada “otros...”, si se advierte que la norma por usted invocada no fue retomada en el nuevo Marco Normativo. En notas a los estados financieros deberá revelarse la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva, o la opción que la plataforma tecnológica le permita.

La CNG no considera pertinente crear una cuenta contable para el registro de los costos de ventas relacionados con los servicios informáticos y de telecomunicaciones teniendo en cuenta que la empresa tiene identificados estos rubros dentro de la cuenta 6390 – OTROS SERVICIOS.

Pregunta 4. Ingresos excluidos obtenidos por la empresa, dado que según la reforma tributaria de la Ley N° 1819 de 2016, clasifica nuevos servicios como servicios excluidos, lo cual requiere un prorrateo del IVA descontable indirecto, el cual debe ser clasificado como mayor valor del gasto, y la Resolución N° 139 de 2015 – versión 3, no contempla el manejo del IVA transitorio.

Tomando en cuenta que los servicios que son clasificados como excluidos no pueden generar IVA al momento de su venta, aunque para efectuar su prestación se incluyeron bienes o servicios que están catalogados como generadores de IVA, dicho IVA será clasificado como un mayor valor del costo en el desarrollo de las actividades para realizar la prestación de los servicios informáticos o de telecomunicaciones relacionado. Para ello el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, indica para la clase contable 7 – COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, en su descripción que formaran parte las erogaciones que se relacionen directamente con la prestación del servicio, entre los que se encuentran los impuestos que representan los gravámenes no recuperables.

Por lo cual, para aquellos impuestos que no sean recuperables y se encuentren relacionados con los servicios de arrendamiento de equipos, asistencia técnica, procesamiento de datos, y actualización e implementación de programas de computación sobre los cuales se tenga la propiedad intelectual, se reconocerán en la subcuenta 790208 – Impuestos, de la cuenta 7902 – SERVICIOS INFORMÁTICOS.

Por su parte los impuestos que no sean recuperables y se relacionen con los servicios de telecomunicaciones, tomando en cuenta que la entidad no es una Empresa de Servicios Públicos, se registraran en la subcuenta 799008 – Impuestos, de la cuenta 7990 – OTROS SERVICIOS.

3.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.47. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL**CONCEPTO No. 20172000015471 DEL 09-03-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMAS	Pertinencia de reconocer en los estados financieros de Metro Cali S.A., los aportes realizados por el Municipio de Santiago de Cali al Fondo de Estabilización y Subsidio a la Demanda del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Occidente (FESDE), así como los pagos realizados por el fondo.

Señora
 MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
 Profesional Especializada - Contabilidad
 Metro Cali S.A.
 Santiago de Cali -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500081522, del 21 de diciembre de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la pertinencia de reconocer en los estados financieros de Metro Cali S.A., los recursos aportados por el Municipio de Santiago de Cali al Fondo de Estabilización y Subsidio a la Demanda del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Occidente (FESDE), así como los pagos que realiza el fondo para compensar los diferenciales entre la tarifa técnica proyectada y la tarifa al usuario del SITM MIO.

Lo anterior, considerando que Metro Cali S.A. es la empresa encargada de la administración, disposición y control de los recursos del FESDE, en cumplimiento del Decreto N° 4110.20.0594 de 2016.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

2217

En primer lugar, el artículo N° 2142 del Código Civil, establece:

“ARTICULO 2142. DEFINICION DE MANDATO. El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el artículo 7° del Decreto N° 4110.20.0594 de 2016, por el cual se crea el Fondo de Estabilización y Subsidio a la Demanda del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Occidente - MIO en desarrollo de la autorización concedida en el artículo 1° del Acuerdo N° 0400 de 2016, establece:

“ARTICULO SÉPTIMO.- EJECUCIÓN DEL PROGRAMA DE GESTIÓN DE LA DEMANDA Y ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS: El Municipio de Santiago de Cali - Secretaría de Tránsito y Transporte y METRO CALI S.A. suscribirán un convenio interadministrativo a través del cual se regulen y detallen los mecanismos y condiciones para la transferencia de los recursos al FESDE, y la administración, disposición y control de los mismos por parte de METRO CALI S.A. para la ejecución del programa de gestión de la demanda al cual se destinarán tales aportes.

PARÁGRAFO PRIMERO: Para la administración y utilización eficiente de los recursos aportados al FESDE, METRO CALI S.A actuando en su calidad de Ente Gestor del Sistema, establecerá una cuenta independiente y separada de las suyas propias, bajo cualquier mecanismo fiduciario o cualquier otro que considere adecuado, para que en la misma sean administrados los aportes al FESDE bajo sus órdenes y conforme al reglamento que al efecto expida el Ente Gestor del SITM MIO.” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, las cláusulas segunda y cuarta del convenio Interadministrativo para el apoyo al Fondo de Estabilización y Subsidio a la Demanda del Sistema Integrado de Transporte Masivo – MIO de la ciudad Santiago de Cali, suscrito entre el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A. el 12 de diciembre de 2016, establecen:

“CLÁUSULA SEGUNDA. MECANISMOS Y CONDICIONES PARA LA TRANSFERENCIA DE LOS RECURSOS DEL MUNICIPIO AL FESDE: Con cargo al CDP No. 3500065689 de fecha 9 de noviembre de 2016 por la suma de DOCE MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$12.500.000.000.00) y BP 17033184 ‘MEJORAMIENTO DE NIVEL DE SATISFACCION USUARIOS DEL SISTEMA DE TRANSPORTE MASIVO - MIO EN SANTIAGO DE CALI’ pertenecientes al Municipio Santiago de Cali - Secretaria de Tránsito y Transporte, la cual transferirá al SITM MIO los recursos destinados al FESDE, una vez Metro Cali S.A. acredite la creación de la cuenta receptora de tales aportes, conforme al mecanismo de administración del recurso que determine autónomamente, previo el procedimiento

administrativo y presupuestal a que haya lugar.

Los recursos recibidos en administración, se sujetarán a la supervisión, manejo y control de Metro Cali S.A. hasta que los mismos se agoten... (...)

CLAUSULA CUARTA.- RESPONSABILIDAD: Para todos los efectos, Metro Cali S.A. actuará como administrador de los recursos que el Municipio le aporte al Sistema, y dispondrá los desembolsos que se deban efectuar con cargo a los mismos actuando por cuenta de tercero, en los términos del artículo 2142 del Código Civil. Metro Cali S.A. cumplirá el encargo que se le confiere mediante el presente Convenio en su condición de Ente Gestor del Sistema y sin remuneración.

Adicionalmente, Metro Cali S.A. será responsable por la supervisión, manejo y control de los recursos frente a los Concesionarios de Transporte... (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual dispuesto en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, establece respecto a la definición de los activos lo siguiente:
"6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros...

...Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (...)" (Subrayado fuera de texto)

En quinto lugar, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala la descripción y dinámica de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, así:

"Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.

2- El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos

3- Los menores valores originados en la administración de los recursos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.

2- Los mayores valores originados en la administración de los recursos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que Metro Cali S.A. actúa como administrador de los recursos aportados por el Municipio de Santiago de Cali al FESDE, en los términos señalados en el artículo 2142 del Código Civil, es decir por cuenta y riesgo del ente territorial, según lo establecido en la cláusula cuarta del convenio interadministrativo suscrito entre el Municipio y la Empresa el día 12 de diciembre de 2016.

Por lo anterior, y considerando que los recursos del FESDE no satisfacen la definición de activo para Metro Cali S.A. de conformidad con lo dispuesto en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, al no tener el control, las ventajas ni los riesgos, no es pertinente que la empresa los reconozca en su situación financiera. Por consiguiente, la empresa debe registrar los aportes realizados por el Municipio bajo esas condiciones, debitando la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB) y acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En la medición posterior, la empresa debe registrar los rendimientos financieros del FESDE, si los hubiere, mediante un débito en la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB) y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por su parte, los pagos efectuados por el FESDE deben ser registrados debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditando la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB).

Adicionalmente, conviene señalar que la información sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se originen en la ejecución de los recursos del FESDE debe ser incorporada en la contabilidad del Municipio con base en la información periódica reportada por Metro Cali S.A.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000106951 del 04-12-2017

3.48. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20172000000181 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Actualización de la inversión en RTVC por parte de Teveandina Ltda.

Doctora
LUZ MARINA PARRA
Coordinadora de presupuesto y contabilidad
Teveandina Ltda.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007609 - 2, del día 18 de noviembre de 2016, en la cual señala que la Sociedad Canal Regional de Televisión Teveandina Ltda., empresa sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, es socia mayoritaria de la entidad Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), Empresa descentralizada indirecta, con carácter de sociedad entre empresas públicas del orden nacional, vinculada al Ministerio de Comunicaciones, está clasificada dentro del ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, con una inversión que equivale al 70% del valor patrimonial de dicha entidad, clasificada contablemente como inversión en asociada, cuya medición posterior es por el método de participación patrimonial, conforme lo dispuesto

en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En el mes de mayo se realizó una mesa de trabajo con la CGN, personal de RTVC y Teveandina Ltda., con el propósito de revisar el impacto generado por los resultados de RTVC en los estados financieros de Teveandina Ltda., de manera que se acordó identificar los activos que tuvieran un potencial de servicio para la entidad y hacer llegar la información a Teveandina Ltda. Una vez allegada la información por parte de RTVC, se solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Teveandina Ltda. debe desconocer los activos que tienen potencial de servicio, disminuyéndolos del valor de la inversión en el activo y luego aplicar el 70% de su participación patrimonial? ¿Se debe desconocer en la misma proporción el gasto de depreciación registrado por RTVC de los activos que tienen potencial de servicio?

2. ¿Teveandina Ltda. debe registrar los ajustes a que haya lugar como un ajuste a la fecha o es necesario reexpresar los estados financieros desde el ESFA, teniendo en cuenta que para la Entidad es impracticable convertir los estados financieros de RTVC, más aún cuando RTVC inicia el proceso de conversión en una vigencia diferente, de acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 533 de 2015?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificaciones establece los criterios de reconocimiento de los activos en los siguientes términos:

“6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”
(Subrayado fuera del texto)

El numeral 6.3. de la Norma de inversiones en asociadas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

(...) 6.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en asociadas se medirán por el método de participación patrimonial. (...)

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la empresa dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la asociada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

Si los estados financieros de la empresa inversora y los de la asociada se preparan para distintas fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Si se aplican políticas contables diferentes, se realizarán los ajustes a que haya lugar, con el fin de conseguir que las políticas contables de la asociada correspondan con las empleadas por la empresa inversora”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Se ratifica el concepto emitido por la CGN con radicado N° 2016200001603-1, del día 14 de junio de 2016, dirigido a la doctora Érika Tatiana Poveda, en el cual se indica que, para efectuar los respectivos cálculos y registros contables de la actualización de la inversión en asociada por el método de participación patrimonial, Teveandina Ltda y RTVC deben adoptar las estrategias necesarias para unificar las políticas contables, disponer de la información contable de RTVC ajustada a los criterios contables de la inversora y de esta manera determinar las variaciones patrimoniales respectivas, de acuerdo a lo estipulado por la Norma de inversiones en asociadas.

Como consecuencia de lo anterior, en respuesta a su primera pregunta, se deberán incluir todos los activos que se ajusten a los criterios señalados en las políticas de la inversora, los cuales deben estar acordes a lo establecido en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000002221 DEL 30-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reexpresión de estados financieros Corrección de errores

Doctor

GUILLERMO NAVARRETE HERNÁNDEZ

Subgerente Administrativo y Financiero

Fondo de Desarrollo de Proyectos de Cundinamarca - FONDECUN

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con radicado N° 2016550007955-2, el 07 de diciembre de 2016, en la cual solicita, entre otros, “Concepto sobre reexpresión de Estados Financieros a nombre de la entidad”

Igualmente manifiesta: “Con el ánimo de adelantar las obligaciones que en materia contable determinó el nuevo marco normativo, en el año 2015 para realizar la implementación de las normas internacionales y conforme a la resolución 437 de 2015 se presentó el Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA – con corte a 1 de enero de 2015 el día 11 de noviembre de 2015, en el cual se realizaron ajustes por convergencia.” (...)
SIC

“Con respecto a lo anteriormente anotado, solicitamos muy comedidamente a la Contaduría General de la Nación ayudarnos a resolver las siguientes inquietudes:

Si es procedente o no realizar los ajustes contra el patrimonio, como efectivamente se hicieron y transmitieron con corte al mes de septiembre de 2016; si es necesario retransmitir reportes anteriores ya cerrados ante la CGN o si es suficiente con llevar a cabo el reporte a diciembre 2016; indicarnos por favor los pasos a seguir para obrar conforme al marco normativo que nos rige; si los ajustes deben llevarse contra el Estado de Resultados; si en el momento de que nuestra contabilidad realice las depuraciones de las cuentas respectivas, como en efecto se viene haciendo, ¿los correspondientes ajustes de cada una de las partidas depuradas deben afectar la cuenta patrimonial que se afectó con corte a 30 de septiembre de 2016 o debemos afectar el resultado del presente ejercicio?, y por último teniendo en cuenta que probablemente la Contaduría General de la Nación

está considerando la opción de ampliar el plazo para la aplicación efectiva del Estándar Internacional Financiero a las entidades públicas cobijadas por la Resolución 533 de 2015, solicitarnos se incluya a las entidades que se encuentran al amparo de la Resolución 414 de 2014.

CONSIDERACIONES

Respecto, a la solicitud me permito atenderla en los siguientes términos:

Como se trata de una entidad que se encuentra incluida dentro del listado de entidades a las cuales se les debe aplicar lo establecido en el nuevo Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; deben aplicar lo establecido en las Resoluciones N° 414 de 2014 y N° 607 de 2016.

Ahora bien, la norma de Corrección de errores contenida en el Nuevo Marco Normativo adjunto a la Resolución 414 de 2014, dispone:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa

afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Sí como lo menciona en su comunicación, para la elaboración del ESFA se tuvo en cuenta lo normado en la Resolución N° 414 de 2014, y el Instructivo 002 del mismo año, emitidos por la Contaduría General de la Nación, la cual les indicaba que entrarían en aplicación plena a partir del 1 de enero de 2016, a la fecha no se les estaría presentando esta situación, puesto que, en el periodo de transición debieron identificar dichas partidas e incluirlas o ajustarlas dentro de las cuentas del ACTIVO o PASIVO correspondiente, contra la cuenta 3268 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO NORMATIVO.

Como al parecer las partidas no se ajustaron en debida forma en el periodo de transición, deberán aplicar lo establecido en la norma de Corrección de Errores contenida en el Nuevo Marco Normativo adjunto a la Resolución 414 de 2014, “La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron

afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.”

De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

Por último, le informo que la Contaduría General de la Nación, no ha considerado ningún tipo de prórroga distinta a la que se concedió a las Empresas que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, razón por la cual el proceso de aplicación del Marco Normativo para las Empresas que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se encuentra en firme y por lo tanto se debe cumplir con el cronograma establecido en la Resolución N° 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20172000020521 DEL 28-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reexpresión de la información comparativa afectada por errores

Doctor
VICTOR LIBARDO RAMIREZ FAJARDO

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2227

Gerente General
Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P (CEDELCA)
Popayán- Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001458-2, del día 14 de marzo de 2017, mediante la cual solicita el estudio y la regulación que debe dar Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. (CEDELCA) a las diferencias netas positivas por reconocimiento de las inversiones del Gestor y diferencias netas negativas principalmente por el reconocimiento de impuestos diferidos, obtenidas de la adopción del nuevo marco normativo contable.

Durante el año de transición, se realizaron los ingresos por la contraprestación ganada del contrato de gestión (ingreso diferido reconocido contra el balance de apertura), transacción que modificó el resultado del año 2015 determinado bajo el marco contable anterior y aprobado en la pasada Asamblea General de Accionistas realizada el 31 de marzo de 2016.

Ahora bien, conforme a la reunión efectuada el pasado 15 de marzo de 2017 sobre esta temática, se indicó que durante el periodo de transición, comprendido entre el 1° de enero y 31 de diciembre, incorporaron activos a la información contable, que en principio debieron presentarse en el ESFA a 1° de enero de 2015, y afectaron la cuenta de utilidades acumuladas.

Con base en lo expuesto se solicita conceptuar sobre la información que debe tener en cuenta la Asamblea General de Accionistas de CEDELCA para llevar a cabo la distribución de utilidades del año 2016.

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 3° de la Resolución N° 414 y sus modificaciones establece que durante el período de transición para las empresas que no se acogieron a lo dispuesto en la Resolución N° 663 de 2015, es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, las cuales “... seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos

comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido” (subrayado fuera del texto)

Mediante el anterior artículo se indica además que “al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión” (subrayado fuera del texto)

En relación con el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, la información contable de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público debe atender a lo señalado en los numerales 4.1.1 y 4.1.2 del Marco Conceptual, en lo relativo a las características fundamentales como atributos esenciales para asegurar la utilidad de la información en función de las necesidades de los usuarios, de las cuales es pertinente mencionar que la información debe ser relevante, es decir, ser “capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios”, siendo material cuando “su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios”, y garantizar la representación fiel de los hechos, lo cual requiere que sea completa, neutral y esté libre de errores.

Adicionalmente, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera deben maximizarse, conforme a lo dispuesto en el numeral 4.2 del Marco Conceptual, garantizando, entre otros: i) la comparabilidad de la información de la misma empresa de periodos anteriores y con información similar de otras organizaciones, ii) la verificabilidad para ayudar a los usuarios a asegurar la representación fiel de los hechos económicos que pretende representar y iii) la oportunidad de la información con el fin de que pueda influir a tiempo en las decisiones de los usuarios de la información.

Entre tanto, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, define los errores como “omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros” (Subrayado fuera del texto).

Cuando se determine que se incurrió en errores de la información de periodos anteriores, el numeral 5.2 de la Norma en mención señala lo siguiente:

“22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

(...) 26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2015 incorpora en el Capítulo VI la Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, cuyo propósito de los estados financieros es “suministrar información que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar y evaluar sus decisiones económicas respecto a la asignación de recursos”, siendo una “representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad”.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Es necesario recordar que no está dentro de las competencias de la CGN pronunciarse al respecto de las decisiones sobre la distribución de las utilidades de las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, toda vez que le corresponde a la Asamblea General de Accionistas de CEDELCA realizar el análisis respectivo de la información financiera de la entidad para tomar las decisiones correspondientes, ni tampoco le corresponde determinar las acciones a seguir con

respecto a los resultados positivos o negativos, obtenidos una vez entrado en aplicación el nuevo Marco Normativo. Como consecuencia de ello, a continuación, se expresa los criterios normativos que deben aplicarse bajo el contexto planteado por la entidad en la reunión del 15 de marzo de 2017 realizada en las instalaciones del ente regulador:

El Artículo 3 de la Resolución en mención estableció que, durante el periodo de transición, las empresas debían aplicar el Régimen de Contabilidad Pública Precedente para todos los efectos legales, lo cual incluye la determinación de las utilidades a distribuir obtenidas durante dicho periodo, y preparar simultáneamente información de acuerdo con el nuevo Marco Normativo para propósitos comparativos con los estados financieros de 2016.

Por otra parte, dado que se debe garantizar la calidad e idoneidad de la información contable presentada en los estados financieros con el propósito de entregar información útil para la toma de decisiones de los usuarios, se debe atender a las características fundamentales de relevancia y representación fiel, y maximizando las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información.

En consonancia con lo anterior, debe aplicarse la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2015 y sus modificaciones, la cual establece que, en caso de errores materiales de periodos anteriores, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca, es decir, como si se hubieran incorporado los activos al 1° de enero de 2015, afectando la cuenta de impactos por transición al nuevo marco de regulación, y no la cuenta de utilidades acumuladas, aun cuando a nivel de registro contable se haya afectado esta última.

Únicamente en el extremo caso que sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del período más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión, revelando en notas a los estados financieros los motivos sobre los cuales fue impracticable, después de agotar todos los recursos para realizar su adecuada presentación.

CONCEPTO No. 20172000024571 DEL 27-04-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
<i>Contaduría General de la Nación</i>		<i>Régimen de Contabilidad Pública</i> 2231

SUBTEMAS	Separación de responsabilidades entre las áreas de contabilidad y tesorería, en lo relativo a las conciliaciones bancarias.
-----------------	---

Doctor

CARLOS ALBERTO GÓMEZ GARCÍA

Tesorero

Empresa Oficial de Servicios Públicos de Yumbo S.A. E.S.P (ESPY)

Yumbo -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000796-2, del día 20 de febrero de 2017, mediante la cual solicita se indique si le corresponde a la tesorería realizar las conciliaciones bancarias o si por el contrario es prudente segregarlo de sus funciones y transferirlo al área de contabilidad para un mejor control.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 3° de la Ley 87 de 1993 establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Ahora bien, el literal k) del artículo 3° de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley” (Subrayado fuera del texto).

Teniendo en cuenta que las características fundamentales que debe observar la información financiera de cada entidad u organismo del sector público se ven afectadas

por la efectividad de sus Sistemas de Control Interno y, en particular, por el control interno contable, la CGN expidió la Resolución N° 193 de 2016, por la cual se adopta el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

La CGN tiene como función, entre otras, diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, más no pronunciarse sobre los cargos específicos y las responsabilidades de las áreas funcionales de cada entidad, toda vez que son decisiones de tipo administrativo, las cuales deben estar contempladas en los manuales de funciones, con base en las condiciones, necesidades y recursos de la entidad, además de implantar los controles necesarios conforme al Procedimiento para la evaluación del Control Interno, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2008.

CONCEPTO No. 20172000024671 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Facultades de la Empresa para seleccionar por Política Contable el método para la elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo

Doctor
ANDRES FELIPE RODRÍGUEZ BUITRAGO
Director financiero
Plaza Mayor Medellín Convenciones y Exposiciones
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500012422, el día 09 de marzo de 2017, mediante la cual consulta si las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro

del público están facultadas para seleccionar por política contable, el método indirecto para la elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual anexo a la Resolución No 414 de 2014 y sus modificaciones, mediante la cual se expidió el Marco Normativo Contable dispuesto para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el Capítulo VI, señala lo siguiente:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados o individuales, la empresa aplicará los criterios establecidos en esta Norma. Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. (...)

1.1. Finalidad de los estados financieros

3. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la empresa. Su objetivo es suministrar información que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar y evaluar sus decisiones económicas respecto a la asignación de recursos. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado. (...)

1.2. Conjunto completo de estados financieros

5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado del resultado integral del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la

empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior. (...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

1.3.1. Identificación de los estados financieros (...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

38. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la empresa, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable. (...)

1.3.5.1 Presentación

43. Para la elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo, la empresa realizará una clasificación de los flujos de efectivo del periodo en actividades de operación, de inversión y de financiación, atendiendo la naturaleza de estas. (...)

1.3.5.1.1 Actividades de operación

44. Son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la empresa, así como otras actividades que no puedan calificarse como de inversión o financiación. (...)

46. Los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se presentarán por el método directo, según el cual se presentan, por separado, las principales categorías de recaudos y pagos en términos brutos. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en el Marco Normativo Contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución No 414 de 2014 y sus modificaciones, la Entidad deberá atender los criterios de la Norma y lo previsto en el numeral 46 del Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, donde expresa que los Flujos de Efectivo se presentarán por el método directo.

CONCEPTO No. 20172000027371 DEL 17-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Recursos del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Normas que debe aplicar EMSERCHIA para el saneamiento de la cartera.

Doctora
MARTHA AVILA
Jefe de Oficina de Control Interno
E.S.P.EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS SOLIDARIOS DE CHIA -EMSERCHIA
Chía - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500015492 del 22 de marzo de 2017, en cual presenta los siguientes interrogantes:

“La Empresa de Servicios Públicos Solidarios de Chía EMSERCHIA E.S.P. , cuya naturaleza Jurídica es una Empresa Industrial y Comercial del estado (...) a qué normas debe acogerse para realizar saneamiento contable, específicamente en lo relacionado con cartera?. La empresa estaría obligada a acogerse a las Leyes Ley 716 de 2001, Ley 901 de 2004, y Ley 1066 de 2006 por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública?”

Este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1066 de 2006 "por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones", establece:

“Artículo 2°. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que

dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, (...)

Por su parte, el Decreto 4473 de 2006, “Por el cual se reglamenta la Ley 1066 de 2006, establece en su artículo 1º. “Reglamento interno del recaudo de cartera. El reglamento interno previsto en el numeral 1 del artículo 2º de la Ley 1066 de 2006, deberá ser expedido a través de normatividad de carácter general, en el orden nacional y territorial por los representantes legales de cada entidad”.

Además de las leyes 716 de 2001 y 901 de 2004, fue expedida la Ley 998 de 2005, “Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y la Ley de Apropiações para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2006” la cual en el artículo 79º. señalaba, “Modifíquense los artículos 1 y 11 de la Ley 901 de 2004 los cuales quedarán así: ARTICULO 1º. Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 2006, la vigencia de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10, 11 y 17 de la ley 716 de 2001.

(...)

ARTICULO 11. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación, su vigencia será hasta el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil seis (2006), con excepción del párrafo 3º del artículo 4º y el artículo 17 de la Ley 716 de 2001 y los artículos 10 y 11 de la Ley 901 de 2004 y deroga las demás normas que le sean contrarias.”

El mencionado artículo 79 de la Ley 998 de 2005, fue demandado ante la Corte Constitucional, en donde con ponencia del Magistrado Dr. Alfredo Beltrán Sierra, mediante sentencia C-456/06 de 7 de junio de 2006, expediente D-6216, determinó, “Declárese **INEXEQUIBLE** el artículo 79 de la ley 998 de 2005 por violación del principio de *unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política.*”

Por su parte el Procedimiento de control interno contable adoptado mediante la Resolución N° 193 DE 2016 (Antes Resolución N° 357 de 2008 de la CGN, señala:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- c. Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- d. Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- e. Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- f. Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- g. Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- h. Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- i. Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- j. Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.

Adicionalmente, el artículo 58 de la misma Resolución, dispone:

“ARTICULO 58. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente: Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus

modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementaran el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, presentaran el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en a fecha que defina la Contaduría General de la Nación.

CONCLUSIONES

Con relación al espectro legal para efectos de los procesos de saneamiento contable de cartera, es pertinente precisar que en las Leyes 716 de 2001 y 901 de 2004, quedaron sin vigencia con la declaratoria de inexecutable del artículo 79 de la Ley 998 de 2005. Con relación a la Ley 1066 de 2006, esta norma dispone la adopción del Reglamento Interno para el manejo de la cartera, previsto en el numeral 1 del artículo 2°, reglamentado por el Decreto N° 4473 de 2006, en el cual se definen los parámetros que la entidad deberá tener en cuenta para tomar la decisión de castigar la cartera, mediante normatividad de carácter general que expida la máxima autoridad o representante legal, por lo tanto corresponde a la entidad adoptar las medidas pertinentes para dar cumplimiento a lo establecido en esta norma legal.

Ahora bien, desde la perspectiva de la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación, la Empresa de Servicios Públicos Solidarios de chía EMSERCHIA E.S.P, para efectos de sus procesos de sostenibilidad de la calidad de la información contable, debe aplicar lo dispuesto en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución N° 193 de 2016 “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008, atemperándose a su vez a los criterios establecidos en el Marco Normativo para las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Recursos del Público.

CONCEPTO No. 20172000026991 DEL 16-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Impacto fiscal por la aplicación del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no

		captan ni administran ahorro del público
--	--	--

Doctora

SANDY MILENA ORTIZ MORALES

Subdirectora Financiera

Canal Capital

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500009962, del día 01 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“Canal Capital, a partir del 1 de Enero de 2016 para todos los efectos legales, está llevando su contabilidad bajo el marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

Mediante la Resolución 437 de 2015, se estableció la información a reportar, los requisitos y plazos de envío para las entidades públicas sujetas al ámbito de esta resolución, puntualmente en el capítulo 4 INFORMACIÓN HOMOLOGADA A REPORTAR EN EL CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS ESTABLECIDO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 356 DE 2007, en el artículo 12 ...” Propósito del reporte homologado, donde establece que a partir de marzo 31 de 2016 se debe reportar la información homologada, al Catálogo General de Cuentas (CGN) versión 2007.14 y sus modificaciones, lo anterior con el propósito de adelantar el proceso de consolidación de la información, tomando como base los saldos obtenidos en la aplicación del nuevo marco normativo”.

¿Por lo anteriormente expuesto, solicitamos concepto sobre el impacto que tiene para la entidad el déficit o excedente que presente en una vigencia?

Teniendo en cuenta que la Contabilidad Fiscal que se lleva para efectos tributarios, dicho resultado difiere, en tanto se tengan pasivos por subvenciones y que bajo el nuevo marco normativo estos se conviertan en un ingreso al cierre de año, disminuyendo el déficit o aumentando el excedente según sea el caso.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, establece lo siguiente:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.” (Subrayados fuera de texto)

No obstante, el artículo 5º de la Resolución N° 437 de 2015 “Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014”, indica:

“PROPÓSITO DEL REPORTE. El reporte de la información contable a partir del corte a 31 de marzo del año 2016 se hará en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 y sus modificaciones, y corresponde a la información a utilizar para todos los efectos legales; esta información permitirá hacer seguimiento y medir el impacto por la aplicación del nuevo marco normativo dispuesto en la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, así como, llevar a cabo el proceso de transición al nuevo esquema de consolidación del Sector público colombiano que se viene estructurando en la Contaduría General de la Nación.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

De acuerdo al proyecto de modernización de la regulación contable pública, la Contaduría General de la Nación (CGN), emite el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, en concordancia con la ley 1314 de 2009 “Por la cual se

regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”.

Considerando lo anterior, la contabilidad válida para todos los efectos legales es la que se genera teniendo en cuenta las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones. En efecto, las Empresas deberán reportar ante la Contaduría General de la Nación (CGN), los hechos económicos en las correspondientes cuentas contenidas en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 y sus modificaciones, para adelantar el balance consolidado de la Nación y visualizar los impactos del nuevo marco normativo a través de los Estados Financieros.

Si bien es cierto que la contabilidad financiera provee información básica necesaria para establecer las obligaciones fiscales, la determinación de las bases gravables y la liquidación de los impuestos debe efectuarse de conformidad con lo preceptuado en la regulación tributaria, si se advierte que entre estas dos dimensiones existen diferencias que deben respetarse, por expresa disposición de la Ley 1314 de 2009. Significa entonces, que los resultados obtenidos por la aplicación de la regulación contable, pueden ser diferentes de los resultados de la aplicación de la regulación tributaria, en tanto se hayan generado por la interpretación correcta de los principios que las enmarcan.

Bajo este contexto, los propósitos de la consolidación contable que adelanta la CGN, no generan en sí mismos, impactos de orden tributario para las entidades que reportan su información contable bajo los parámetros establecidos en la Resolución 437 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000028941 DEL 26-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de los recursos que entrega en administración el municipio de Envigado a Metroplús S.A. para la construcción de tramos del sistema de transporte masivo.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de los recursos que recibe Metroplús S.A en administración por parte del municipio de Envigado, para la construcción de tramos del sistema de transporte masivo.

Doctor

WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO

Profesional Universitario

Alcaldía de Envigado

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500009042, del día 23 de febrero de 2017, en la cual se solicita lo siguiente:

“Los recursos que entrega el municipio de Envigado a Metroplus S.A. (Cod 231205001) para la construcción de los diferentes tramos del sistema de transporte masivo que estarán ubicados en la jurisdicción de nuestro municipio, ¿En qué cuenta deben registrarse?

Nosotros los venimos registrando en la subcuenta 142402- Recursos entregados en administración, cuenta que de acuerdo a la tabla de homologaciones es recíproca, pero la entidad receptora de los recursos, en este caso Metroplus S.A., realiza los registros contables de los dineros recibidos en cuentas de orden acreedoras, por consiguiente no habría reciprocidad.

Les solicito el favor nos de orientación al respecto”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

a. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, del Manual de

Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, establece:

“11. ENCARGOS FIDUCIARIOS CON RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

Cuando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de encargos fiduciarios en los cuales esta última participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:

La entidad contable pública titular de los recursos debita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario–Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria. (...)

La entidad contable pública que administra los recursos, a través del encargo fiduciario, acredita la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB). (...) (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la misma resolución, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...) (Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados.
- 2- El valor de los ingresos obtenidos. (...)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad contable pública, que se encuentran en su poder o que han sido entregados para ser administrados por terceros.”

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos u otros activos reintegrados o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.
- 2- El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos
- 3- Los menores valores originados en la administración de los recursos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.
- 2- Los mayores valores originados en la administración de los recursos.” (Subrayado fuera de texto)

9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 93-Acreedoras de Control. (...)” (Subrayado fuera de texto)

b. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos. (Subrayado fuera de texto)

9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos u otros activos reintegrados o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.
- 2- El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos
- 3- Los menores valores originados en la administración de los recursos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.

2- Los mayores valores originados en la administración de los recursos.” (Subrayado fuera de texto)

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB): “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 - Acreedoras de control.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

De acuerdo con el contexto expuesto en su consulta, bajo el Régimen Precedente de Contabilidad Pública, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades de gobierno, los recursos en efectivo que el municipio entregue a Metroplús S.A. para la construcción de diferentes tramos del sistema de transporte masivo del municipio, deberán ser registrados en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida afectar la subcuenta correspondiente a la naturaleza de los recursos de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por otro lado, Metroplús S.A., entidad que actúa como administradora de los recursos en calidad de gestora del sistema de transporte masivo, y que se encuentra sujeta actualmente al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, deberá registrar los recursos de acuerdo con las siguientes opciones:

1. Si la administración de los recursos es llevada a cabo por cuenta propia, es decir, Metroplús S.A. los recibe y ejecuta a su nombre, deberá registrarlos como un pasivo en la cuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN

ADMINISTRACIÓN, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponde con la naturaleza de los recursos, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En este caso la empresa deberá reportar a la CGN el pasivo indicado como operación recíproca, para efectos de la eliminación con el reporte de la operación recíproca que deberá reportar el Municipio por el saldo de los recursos entregados en administración.

2. Si Metroplús S.A. administra los recursos del municipio a través de encargos fiduciarios, en los que actúa como fideicomitente, deberá controlarlos mediante cuentas de orden acreedoras, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, afectando también la subcuenta 991510- Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA. En este caso no habría lugar a reporte de operaciones recíprocas a la CGN por parte de ninguna de las dos entidades, dado que la empresa estaría afectando cuentas de orden y el municipio cuentas del estado de situación financiera.

CONCEPTO No. 20172000031131 DEL 16-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Efectos legales de la Resolución N° 414 de 2014 sobre la Ley N° 79 de 1988 y el Decreto N° 2496 de 2015.

Doctor
IVÁN EDUARDO GARZÓN GARCÍA
Representante legal
Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá
Tunja

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500026822, del 06 de junio de 2017, mediante el cual solicita conceptuar si la Resolución 414 de 2014 deroga o no permite la aplicación a la Ley 79 de 1988, “mediante la cual se actualiza la legislación cooperativa”, y al Decreto 2496 de 2015, “por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas

de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones”.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece que:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley” (subrayado fuera del texto).

En cuanto a la Ley 298 de 1996, se menciona en su Artículo 4 que:

“Artículo 4. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a. Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b. Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;
- c. Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;
- (...)
- d. Expedir las normas para la contabilización de las obligaciones contingentes de terceros que sean asumidas por la Nación, de acuerdo con el riesgo probable conocido de la misma, cualquiera sea la clase o modalidad de tales obligaciones, sin perjuicio de mantener de pleno derecho, idéntica la situación jurídica vigente entre las partes, en el momento de asumirlas;

- e. Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- f. La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;
- g. Expedir las normas para la contabilización de los bienes aprehendidos, decomisados o abandonados, que entidades u organismos tengan bajo su custodia, así como para dar de baja los derechos incobrables, bienes perdidos y otros activos, sin perjuicio de las acciones legales a que hubiere lugar;
- h. Impartir las normas y procedimientos para la elaboración, registro y consolidación del inventario general de los bienes del Estado;

(...)

5. Determinar las entidades públicas y los servidores de la misma responsables de producir, consolidar y enviar la información requerida por la Contaduría General de la Nación” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Ley 1314 de 2009 establece en su Artículo 6° que:

“Artículo 6°. Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información” (subrayado fuera del texto).

El referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, incorporado mediante la Resolución N° 628 de 2015, establece que:

“5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN CONTABLE PÚBLICA

5.1 Régimen de Contabilidad Pública

(...)

La regulación contenida en los marcos normativos tiene como objeto definir los criterios que deben observarse en el desarrollo del proceso contable.

El RCP está basado en una estructura metodológica para su construcción. La sujeción a una metodología garantiza coherencia, consistencia y legitimidad conceptual al proceso de regulación y normalización. Así, este Régimen se fundamenta, además de la autoridad legal, en preceptos lógicos y racionales que se contrastan con la realidad organizacional y el entorno jurídico, económico y social en el que se aplica; esta dinámica para la regulación ha sido discutida, aceptada y validada por la comunidad académica y profesional contable, por los diferentes reguladores a nivel internacional y por los usuarios de la información.

De igual manera, este Régimen incorpora conceptos y criterios de los estándares internacionales de información financiera de mayor aceptación a nivel internacional. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado.

5.2 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

(...)

5.2.2 Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

Este Marco normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Resolución N° 414 de 2014, resuelve, entre otros aspectos, los siguientes:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las

siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Dentro del marco legal para expedir regulación contable se observan dos vertientes: Por una parte, las facultades otorgadas Constitucionalmente al Contador General de la Nación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 354 de la carta política, desarrolladas por la Ley N° 298 de 1996 y preservadas por el artículo 6 de la Ley N° 1314 de 2009 y por otra parte las otorgadas a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, según lo estipulado en el mismo artículo 6 de la Ley N° 1314 de 2009.

La Resolución N° 414 de 2014, que ha sido expedida por la CGN bajo el amparo del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, no deroga ni se contrapone a la aplicación de la Ley N° 79 de 1988, toda vez que ésta última se refiere a aspectos relacionados con la legislación de las cooperativas, mas no a elementos relativos a la Regulación Contable Pública.

Por último, frente al Decreto N° 2496 de 2015, se precisa que si bien éste también se refiere a aspectos contables, desde la perspectiva del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, no se deroga ni se afecta legalmente por la expedición de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, considerando que ambas disposiciones normativas, emitidas por diferentes entidades públicas, contemplan diferentes ámbitos de aplicación, tal como se desprende del artículo 6 de la Ley N° 1314 de 2009.

CONCEPTO No. 20172000029641 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de implementar los marcos normativos en las empresas contables públicas

Doctor

OMAR MORENO JARAMILLO

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2252

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500022202, del día 02 de mayo de 2017, en la cual se señala:

“Por medio del presente solicito información sobre la obligatoriedad de implementar las NIIF en las empresas sociales del estado ESE. Indicando fecha de adopción e implementación.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley...”

Ahora bien, el artículo 2o de la ley 1314 del 13 de julio de 2009 “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”, establece:

“ARTÍCULO 2o. AMBITO DE APLICACIÓN. La presente ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento...”

La Resolución No. 414 de 2014 “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”, resuelve en los siguientes artículos:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2253

“Artículo 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco conceptual y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

Artículo 2°. Ámbito de aplicación. El Marco conceptual y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Artículo 3°. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Periodo de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. (...)

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararan el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Periodo de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las entidades presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a) Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b) Estado de resultados integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1º de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c) Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.

d) Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.” (Subrayados fuera de texto)

No obstante, la Resolución 663 del 30 de diciembre de 2015 “Por la cual se modifica la Resolución No. 414 de 2014”, establece:

“Periodo de aplicación: es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2017, las empresas que conforman el SGSSS presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo así:

- a) Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 31 de diciembre de 2016 y con el del 1 de enero de 2016.
- b) Estado de resultados integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- c) Estado de cambios en el patrimonio a 1 de enero a 31 diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero a 31 de diciembre de 2016.
- d) Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, obliga a las entidades públicas y privadas a llevar la contabilidad conforme a los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, es así como el Contador General de la Nación, haciendo uso de sus facultades otorgadas a través de la Constitución Política de Colombia, expide el Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, en el cual se acogen totalmente o parcialmente criterios contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera, y se adoptan otros criterios que atienden a las situaciones particulares de la realidad Colombiana.

En efecto, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, establece un cronograma de aplicación el cual es de obligatorio cumplimiento, de acuerdo

a este, las entidades deberán llevar su contabilidad bajo el nuevo marco normativo a partir del periodo comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. Cabe resaltar que al 1° de enero de 2015, se debió presentar el estado de situación financiera de apertura, el cual no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Ahora bien, mediante la Resolución 663 de 2015, se modificó el cronograma planteado en la Resolución N° 414 de 2014, permitiendo a las Empresas que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud adoptar el cronograma ampliado en un año mediante su Artículo 3, tal como se transcribe en las consideraciones expuestas anteriormente.

CONCEPTO No. 20172000029681 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Identificación de Entidades y su clasificación

Doctora
ISABEL DAZA MICOLTA
Jefe de Control Interno
Centro de Diagnostico Automotor del Valle
Valle- Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500019912, el día 21 de abril de 2017, mediante la cual consulta:

“Como se identifican las entidades de Gobierno?(Sic) Ustedes colocan un listado de estas entidades pero porque las clasifican así pues puede entenderse que todas las entidades publicas(Sic) son de gobierno. Por ejemplo porque nuestra entidad no es una entidad (Sic) no hace parte de este grupo?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2256

La contaduría está facultada para emisión de Regulación Contable, a través del artículo 6° de la Ley 1314 de 2009, Reglamentada por el Decreto Nacional 1851 de 2013 y Reglamentada por el Decreto Nacional 302 de 2015, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, prescribe:

“Artículo 6°. Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información”.

En el mes de junio de 2013, la CGN, publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, que contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) modelos de contabilidad: a) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

En el Capítulo I, Antecedentes, referentes y contextualización de la regulación contable pública, del documento mencionado, establece lo siguiente:

“3. Caracterización del sector público colombiano

La caracterización del sector público se puede llevar a cabo teniendo en cuenta la organización administrativa, jurídica y política de un país o atendiendo a la función que cumplen sus instituciones dentro de la economía. (...)

3.2 Función económica

Los referentes a partir de los cuales se caracteriza el sector público, en virtud de la función que cumplen sus instituciones dentro de una economía, son: el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (Fondo Monetario Internacional, 2001), el Manual del Sistema de

Cuentas Nacionales (Naciones Unidas, 1993 y 2001) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (IFAC, 2011), específicamente, la NICSP 22 que trata el tema de información financiera del gobierno general.

De acuerdo con los documentos señalados, el sector público está conformado por el gobierno general y las corporaciones públicas. El primero abarca las instituciones de gobierno y entidades sin ánimo de lucro que son controladas por el gobierno y que suministran bienes y servicios gratuitamente o los venden a precios de no mercado. El segundo comprende el sector de las corporaciones públicas el cual está controlado, directa o indirectamente, por instituciones de gobierno e incluye las corporaciones, las cuasicorporaciones y las entidades sin ánimo de lucro que venden bienes o servicios a precios de mercado.

La diferencia entre el gobierno general y las corporaciones públicas radica en la forma como financian los bienes o servicios que ofrecen a la sociedad. Las unidades de gobierno, por lo general, no venden ningún producto o servicio; por ende, sus ingresos provienen, directa o indirectamente, de impuestos o transferencias; mientras que las corporaciones tienen como fuente principal de financiación la venta de bienes o prestación de servicios a precios de mercado.

Una institución se clasifica como parte del gobierno general si la totalidad o la mayor parte de los bienes o servicios que provee se suministra gratuitamente o se venden a precios de no mercado; de lo contrario, se clasifica como corporación pública. Sin embargo, algunas corporaciones pueden obtener ingresos por transferencia de recursos del gobierno. En este caso, si la mayor parte de la financiación se obtiene por esta vía, se clasifican como entidades de gobierno. De acuerdo con el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, las corporaciones públicas que venden bienes o servicios a precios de mercado y cuyos únicos beneficiarios son instituciones gubernamentales, se consideran entes auxiliares y se incluyen en la institución gubernamental correspondiente. En el gobierno general, confluyen diferentes instituciones que constituyen una sola unidad la cual abarca actividades fundamentales de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial. En el poder ejecutivo, los ministerios (a nivel nacional) y las gobernaciones y alcaldías (a nivel territorial) son instituciones gubernamentales, así como las entidades controladas por ellas, las cuales se financian, principalmente, con recursos asignados en el presupuesto. Se pueden citar como ejemplo los establecimientos públicos, las superintendencias y las unidades administrativas especiales.

Las corporaciones incluyen las cuasicorporaciones y las entidades sin ánimo de lucro que son productoras en condiciones de mercado. Las corporaciones son conocidas habitualmente como empresas públicas, es decir, entidades que venden bienes o servicios a precios de mercado y que están controladas directa o indirectamente por el gobierno.

Por su parte, las cuasicorporaciones son instituciones que jurídicamente, no se han creado como empresas, es decir, son instituciones del gobierno pero actúan como si fuesen corporaciones porque, entre otras razones, cobran un precio de mercado por un producto o servicio; se administran y funcionan en forma similar a una empresa; y tienen recursos propios. (...)

Las corporaciones se clasifican en corporaciones públicas financieras y corporaciones públicas no financieras.(..)

De conformidad con lo anterior, el sector público está conformado por instituciones de diferente índole, algunas financiadas (directa o indirectamente) con recursos del presupuesto y otras, que se autofinancian al producir bienes y servicios en condiciones de mercado, lo cual las asimila a entidades privadas. En consecuencia, desde la perspectiva de la función económica, se establece una distinción al interior de las entidades del sector público, diferenciando entidades de gobierno y empresas. Dicha clasificación es determinante para efectos de establecer el modelo de contabilidad que les es aplicable. (...)

4.1. La regulación de la contabilidad pública:

Una aproximación a diferentes enfoques en el contexto internacional De acuerdo con los criterios definidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (Fondo Monetario Internacional, 2001), las entidades que conforman el sector público se clasifican en Gobierno General y en Corporaciones (Empresas). (...)

4.4 Direccionamiento de la convergencia en el sector privado

En relación con los avances de la regulación del sector privado, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), como organismo de normalización técnica, inició el proceso de convergencia hacia normas de contabilidad de aceptación mundial con la promulgación del plan estratégico en diciembre de 2010, el cual fue modificado en junio de 2011 y en julio de 2012. La propuesta de direccionamiento estratégico clasifica los usuarios en tres grupos conformados a partir de criterios tales como la participación con carácter de emisores en el mercado de valores, el interés público, el tamaño de las entidades, y el nivel de ingresos y operaciones. La regulación del primer grupo se orienta a la aplicación plena de las Normas Internacionales de Información Financiera. Para el segundo grupo, se aplica el modelo NIIF PYMES, y para el tercer grupo, se aplica una contabilidad simplificada, estados financieros y revelaciones abreviadas.

Por su parte, en el capítulo II, Política de Regulación Contable Pública, señala:

1. Aspectos generales (...)

1.2 Modelos de contabilidad financiera aplicables por las entidades bajo el ámbito del régimen de contabilidad pública. (...)

Dada la diferencia entre la función económica y los modelos internacionales de contabilidad aplicables para empresas y entidades de gobierno, así como la prevalencia de la satisfacción de las necesidades de los usuarios de la información financiera, la Contaduría General de la Nación considera pertinente separar los modelos de contabilidad de acuerdo con la función económica.(...)

Las anteriores conclusiones y demás consideraciones conllevan a la Contaduría General de la Nación a plantear la separación de modelos contables, así: 1) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno; 2) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público; y 3) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público, los cuales serán parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública.

1.2.1 Modelo de contabilidad para entidades de gobierno

El modelo de contabilidad para entidades de gobierno debe ser aplicado por las instituciones que, de acuerdo con la función económica que desarrollan dentro del sector público, producen bienes o prestan servicios en forma gratuita, a precios de no mercado, o a precios económicamente no significativos; estas entidades, generalmente, financian sus operaciones con impuestos y transferencias. (...)

1.2.2 Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público

Este modelo de contabilidad debe ser aplicado por las empresas que no emitan valores, o que no captan ni administran ahorro del público, y que de acuerdo con la función económica que desarrollan dentro del sector público, lleven a cabo actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios en condiciones de mercado, cuya fuente principal de financiación sea la venta de bienes o la prestación de servicios. (...)

1.2.3 Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público

El modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público

Corresponde al marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012, el cual fue incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución 051 del 11 de febrero de 2013. Este modelo debe ser aplicado, en las condiciones y plazos definidos en esa Resolución, por las por las empresas que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 2. (...)

El modelo de contabilidad definido obedece a la existencia de empresas de propiedad estatal que acceden al mercado bursátil con la colocación de valores, o que captan o administran recursos del público; que incursionan crecientemente como inversionistas en mercados globalizados a través de la adquisición de empresas o de la participación en filiales; y que compiten con empresas del sector privado nacionales o internacionales en condiciones de mercado. (Subrayados fuera del texto)

Por otro lado, el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, a través de la mesa de entidades (integrada por la Dirección General de Política Macroeconómica, la Dirección General de Presupuesto y la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; el Banco de la República, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística; la Contraloría General de la República y la Contaduría General de la Nación) llegó a acuerdos en cuanto a la clasificación de las entidades que conforman el sector público colombiano, los cuales están consignados en actas de la mesa de entidades y del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas y que para dicha clasificación se tomaron como referencia los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas y en el documento técnico elaborado por la Dirección de Política Macroeconómica. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, la Contaduría General de la Nación (CGN), en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública y publicó, la Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, NICSP, que contiene la propuesta de política de regulación contable pública, la cual se socializó en las principales ciudades del país.

El documento, La Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, NICSP, explica que por la diferencia, entre la función económica y los modelos internacionales de contabilidad aplicables para Empresas y Entidades de Gobierno se consideró pertinente separar los modelos, y plantearlos, así: 1) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno; 2) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público; y 3) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público.

Respondiendo a su inquietud frente la identificación de las entidades de gobierno, se realiza de acuerdo con su función económica. Si la Entidad producen bienes o prestan servicios en forma gratuita, a precios de no mercado, o a precios económicamente no significativos, se aplica el Modelo para Gobierno. Si por el contrario, llevan a cabo actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios en condiciones de mercado, cuya fuente principal de financiación sea la venta de bienes o la prestación de servicios, pertenecen al modelo de Empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público. Y las que acceden al mercado bursátil con la colocación de valores, o que captan o administran recursos del público, son del modelo contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público.

Ahora bien, como resultado del proyecto expuesto, la CGN, emitió los tres Marcos Normativos que se implementarían, a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, que incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012, el cual es aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores o captan o administran ahorro del público. (Derogada por la Resolución N° 037 de 2017 del 07 de febrero de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público).
- Resolución 414 de 2014 y sus modificatorias, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, aplicables a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del Público.
- Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Información financiera y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y Presentación de los hechos económicos aplicable a Entidades de Gobierno.

Referente al listado de clasificación, el Comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, a través de la mesa de entidades, llegó a acuerdos para la clasificación de las entidades que conforman el sector público colombiano, en la que se tomaron como referencia los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas y en el documento técnico elaborado por la Dirección de Política Macroeconómica.

En este contexto, dentro del listado denominado ENTIDADES SUJETAS AL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN No. 414 DE 2014 Y SUS MODIFICACIONES, se encuentra el Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda., por ser una Empresa societaria que deriva el 95% de sus ingresos de la venta de servicios, tal como puede observarse en los reportes contables presentados a la Contaduría General de la Nación y cumple con las demás características definidas en el artículo 2° de esa Resolución.

CONCEPTO No. 20172000029691 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Interpretación de los aportes realizados por la Armada Nacional a COTECMAR y soportados mediante Escritura Pública 0155 de 2008. Validez de las consideraciones realizadas por la Contraloría General de la República (CGR). Retroactividad de los registros.

Doctora

MARGARITA ROCIO CARREÑO BENAVIDES

Gerente Financiera y Administrativa

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial

Cartagena de Indias, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500019712, del día 17 de abril de 2017, en la cual se señala:

“(…)

1. ¿Consideran que los hechos económicos realizados entre el MDN – Armada Nacional y COTECMAR, soportados en la Escritura Pública 0155 de 2008 debían ser interpretaciones contablemente como la sustitución del total de los aportes de la Armada Nacional por los bienes que se entregaban en ese acto jurídico y se definían como únicos aportes realizados a la Corporación?

2. ¿Es procedente la observación de la CGR sobre el tratamiento de los aportes en industria de la Armada Nacional en COTECMAR y debería proceder la Corporación a disminuir los aportes del Ministerio de Defensa en razón de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación del 2000 al 2010?, si es el caso, ¿Cómo sería la dinámica contable de este movimiento?

3. Dado que los conceptos 20084-11734 y 200810-119598 emitidos por la Contaduría General de la Nación con anterioridad al año 2010 indicaban el manejo de los Aportes en Industria del MDN- Armada Nacional como parte del Capital Fiscal de COTECMAR ¿Con la emisión del concepto 20106-144152 del 31 de agosto de 2010 la Corporación debió interpretar que el tratamiento indicado en el presente documento era de carácter retroactivo, es decir, se debió realizar algún tipo de ajuste para las partidas registradas como Capital Fiscal de acuerdo con el tratamiento contable establecido en su momento por los conceptos 20084-11734 y 200810-119598?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Constitución política de Colombia de 1991, prescribe:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Asimismo, la Ley 298 de 1996 “Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia”, indica:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;

(...)"

Ahora bien, la sentencia de la Corte Constitucional con número de expediente C-487/97, señala:

"Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado. Esos poderes, "de imposición y de mando", reclaman para ser efectivos facultades de inspección y de sanción como las consagradas en los literales q y t del artículo 4 de la ley 298 de 1996, las cuales deben ser reguladas por la ley, a través de las cuales el organismo rector, en este caso la Contaduría, pueda verificar y exigir, de ser el caso coercitivamente, el cumplimiento oportuno y pertinente de las normas y directrices que expida en cumplimiento de sus funciones, pues los errores o inconsistencias en el desarrollo de los procedimientos que ella determine, como se dijo, no solo afectarían la contabilidad de la entidad inspeccionada, sino que distorsionarían el escenario contable nacional acarreando graves consecuencias para el país. Esas facultades de inspección y de sanción, que deben ser objeto de regulación especial por parte del legislador, o en su defecto remitirse a las disposiciones generales de la ley (Código Único Disciplinario), en el caso que se analiza, se limitan al ámbito administrativo, por eso las otorgó el legislador, de conformidad con el texto de las disposiciones impugnadas, exclusivamente para verificar el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, lo que indica que en ningún caso invaden materias o espacios atribuidos por el Constituyente a otros organismos del Estado."

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996 la CGN no tiene competencia legal para pronunciarse sobre la interpretación del alcance pretendido en la Escritura pública N° 0155 del 25 de enero de 2008, pues su competencia corresponde a la interpretación de las normas por ella misma expedidas.

Preguntas 2 y 3

La Contaduría General de la Nación (CGN) no se pronuncia directamente sobre los dictámenes de la Contraloría General de la República (CGR), sino que señala los procedimientos que considera pertinentes.

Para el caso expuesto, los registros que la entidad haya efectuado con anterioridad al concepto 20106-144152, y con base en los conceptos 20084-111734 y 200810-119598, no deben ser objeto de ajuste alguno, toda vez que ellos tienen carácter vinculante desde la fecha de su expedición hasta la fecha en que fueron derogados por el concepto 20106-144152, el cual no tiene efectos retroactivos sino prospectivos.

CONCEPTO No. 20172000029751 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Responsables de firmar los Estados Financieros con corte 31 de diciembre

Doctora
DORELY CHAPARRO CHAPARRO
Contador
Sogamoso – Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500002682, el día 26 de enero de 2017, en la cual consulta lo siguiente:

“...Quien debe firmar los Estados Financieros correspondientes al corte 31 de diciembre de 2016, de acuerdo a la siguiente situación, yo venía desempeñando el cargo de contador nombrado en planta temporal hasta 31 de diciembre, y el día 29 de diciembre recibo la noticia que no renovaban el nombramiento, sino que terminaban el cargo y nombraron a partir del 2 de enero a otro contador por contrato de servicios. Por lo que procedí a hacer entrega del cargo el día 2 de enero sacando un balance de comprobación a fecha 30 de diciembre día último hábil del 2016. La pregunta va a que a la fecha de entrega del cargo aún no se había registrado toda la

Información necesaria para hacer el proceso de cierre de la vigencia 2016, el sistema de contabilidad es manejado por módulos los cuales siguieron trabajando en enero con fecha 30 de diciembre y hoy aún no se ha hecho cierre de la vigencia 2016. El Gerente de la E.S.E me está exigiendo que debo presentar estados financieros con corte a diciembre de 2016, por favor asesóreme de que debo hacer ya que no puedo sacar estados financieros sin tener toda la información y además han venido incluyendo información con fecha 30 de la cual no puedo dar fe.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 361 del Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen del Régimen de Contabilidad Pública, relativo a los Estados, Informes y Reportes Contables prescribe:

“361. Los estados, informes y reportes contables al representar la situación financiera, económica, social y ambiental, la actividad, el potencial de servicio y la capacidad para generar recursos de las entidades contables públicas, deben certificarse, mediante firma, por parte del representante legal de la entidad, así como por el contador público responsable de su preparación”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, en cumplimiento de las Normas Técnicas Relativas a los Estados, Informes y Reportes Contables del Régimen de Contabilidad Pública; los Estados Contables de la Entidad representan la situación financiera, económica, social y ambiental de la misma, y deben ser certificados con la firma del representante legal y del contador público responsable de su preparación.

En consecuencia, quien debe firmar los Estados Contables correspondientes al corte 31 de diciembre de 2016, son el Representante legal y el Contador que los hubiere preparado, independiente de la fecha de su vinculación a la entidad.

CONCEPTO No. 20172000034311 DE 27-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable por parte de las entidades territoriales

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable por parte de las entidades territoriales

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable

Señor

HUGO HERNAN TORRES QUIÑONES

Contador Público

Dirección: Carrera 40 N° 19B – 102, Código Postal: 520002

Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002480-2, del día 19 de mayo de 2017, mediante la cual solicita se aclare las siguientes inquietudes, en ocasión de la emisión de la Resolución N° 107 de 2017, que trata el tema del saneamiento contable para las entidades territoriales:

1. ¿Existe una fecha determinada para hacer entrega del saneamiento contable del año 2017 y año 2018?
2. ¿Las Empresas Sociales del Estado y Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios se pueden considerar como Entidades Territoriales, y estarían o no obligadas a realizar el saneamiento contable?
3. ¿Existe algún manual de procedimientos o reglamentación sobre la forma como debe desarrollarse el saneamiento contable en las diferentes entidades territoriales?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

Por otra parte, la Ley N° 1819 de 2016, mediante la cual “se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su Artículo 355 que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención.

Entre tanto, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por la CGN, adoptó el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en cuyo numeral 3.1. establece que cuando la información contable de las entidades contables públicas no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben: i) determinar las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos u obligaciones de la entidad; ii) adelantar, todas las veces que sea necesario, las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública; y iii) implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que el reconocimiento y revelación del proceso de depuración contable se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

El Artículo 5° de la Resolución N° 193 de 2016, modificado por el Artículo 6° de la Resolución N° 693 de 2016, mediante la cual incorporó en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece el cronograma de aplicación del Procedimiento, tal como se indica a continuación:

“Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación.

Entidades de gobierno. Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2019, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, y el correspondiente al año 2017 deberá ser reportado en el año 2018, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.

Parágrafo primero. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), que optaron por aplicar el cronograma previsto en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución 663 de 2015, por la cual se modificó la Resolución 414 de 2014, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2018, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.

Parágrafo segundo. A partir del 1º de enero de 2019, todas las entidades públicas aplicarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, y presentarán el informe de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera del texto)

El numeral 3.2.15 de la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deben: i) adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, y ii) implementar los controles que sean necesarios a fin

de mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que la información financiera que sea objeto de depuración contable será ajustada según la norma aplicable a cada caso particular.

En atención al Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017, mediante la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para efectuar el saneamiento contable de la información para los años 2017 y 2018, así como modifica los Catálogos Generales de Cuentas vigentes, teniendo en cuenta que deben aplicar un marco normativo distinto para cada uno de estos años, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 para el año 2017 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el 2018.

Del mismo modo, la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación emitieron la Circular Conjunta N° 002 de 2016, la cual señala que, entre otros, “los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales, que no den cumplimiento a lo establecido en la Ley 1819 de 2016 y a los términos de lo previsto en los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución 193 de 2016, expedida por la Contaduría General de la Nación – CGN, conllevará a las sanciones que el Código Disciplinario único califica como falta gravísima al tenor de lo dispuesto en el numeral 52, del artículo 48 de la Ley 734 de 2002”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

- 1) La CGN no ha expedido una norma expresa que determine la presentación de un informe sobre los resultados del proceso de saneamiento contable que deben efectuar las entidades territoriales en cumplimiento de lo preceptuado por el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.
- 2) Ni las Empresas Sociales del Estado ni las Empresas de Servicios Públicos están contempladas como entidades territoriales, por lo tanto no están cobijadas por lo dispuesto en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.

Ahora bien, en rigor y en cumplimiento de las Resoluciones N° 357 de 2008 y 193 de 2016, la depuración contable se debe efectuar por todas las entidades públicas, siempre que exista evidencia de que la información financiera no refleje la realidad de la entidad. Por lo anterior, tanto las Empresas Sociales del Estado, Empresas Prestadoras de Servicios

Públicos Domiciliarios, Entidades Territoriales o del orden Nacional, entre otras que estén sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, están obligadas a efectuar permanentemente la depuración contable de la información.

3) Con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley 1819, mediante la cual establece que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención, la CGN emitió la Resolución N° 107 de 2017 mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento para la depuración contable. Dicha Resolución no realiza excepción alguna a los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, del anexo de la Resolución N° 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, sino que clarifica las cuentas y subcuentas contables que deben utilizar las entidades territoriales en el saneamiento contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Público que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente para el año 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones para el año 2018.

El numeral 3.1 del Procedimiento de control interno incorporados mediante la Resolución N° 357 de 2008 y sus modificaciones y el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, establecen que las actividades administrativas dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente y sostenible para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental de las entidades.

En el caso de las entidades territoriales, si bien el Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 establece que deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años, lo aconsejable es que estas entidades públicas efectúen el proceso de depuración ordenado en esta Ley en el menor tiempo posible, de cara a garantizar la calidad de la información contable, que a su vez servirá de base para efectuar la implementación de la nueva regulación contable.

Cabe resaltar que mediante la Circular Conjunta N° 002 de 2016 emitida por la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación se ratifica que los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales deben dar cumplimiento a dicha actividad en los términos previstos por los Procedimientos de Control Interno incorporados por la Resolución N° 357 de 2008 y la Resolución N° 193 de 2016, según corresponda, cuando se evidencie que la información contable se encuentre afectada por una o varias de las situaciones que señaladas en dichos procedimientos y que conllevan al deterioro de la calidad de la información, por lo

que deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración todas las veces que sean necesarias.

Por último, es decisión de tipo administrativo de las entidades definir y adelantar las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información, atemperándose a lo dispuesto en el Procedimiento de Control Interno Contable y en general, a lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20172000034501 DEL 27-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Ampliación del ámbito de aplicación de la Resolución 107 de 2017 a las Empresas Sociales del Estado

Doctor

JUÁN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA
Contador General, de Bogotá, D.C. (E.)
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el Nº 2017-550-002535-2 del 23 de Mayo de 2017, mediante la cual solicita ampliar la aplicación de la Resolución 107 de 2017 “Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018”, a las Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, especialmente a las Empresas Sociales del Estado que conforman la Red hospitalaria de Bogotá, D.C.

CONSIDERACIONES

La Ley 1739 de 2014, “Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2273

disposiciones”, dispuso en el **artículo 59. Saneamiento contable**. Las entidades públicas adelantarán, en un plazo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio, depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuere el caso, a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva;
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o caducidad;
- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;
- e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;
- f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.

El anterior artículo fue modificado en la Ley 1753 de 2015, “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, por el **artículo 261. Depuración contable**, en los siguientes términos: Modifíquese el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. Depuración contable. La Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a. Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.
- b. Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva.
- c. Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción.
- d. Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago.
- e. Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos.
- f. Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.

Posteriormente, la Ley 1819 de 2016 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.” En el artículo 355 señaló: **Saneamiento contable**. Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales.

En desarrollo del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución 107 de 2017 “Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018”, norma que en sus consideraciones hace referencia al artículo 286 de la Constitución Política el cual establece que “Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas”, y en su inciso segundo dispone que “La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley”.

De otra parte, la Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

Artículo 3º. Literal k) “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley”.

Artículo 4º. Literal r) “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

En este sentido el Decreto 2145 de 1999 en su literal d) señala que a “La Contaduría General de la Nación, (...) corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia”.

En desarrollo de las competencias enunciadas, la CGN expidió la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se incorporó, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual establece en sus artículos 2 y 5,

Artículo 2º. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan.

ARTÍCULO 5º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente:

Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación...

Esta misma norma, señala los elementos y actividades de control interno que las entidades deben observar para gestionar el riesgo contable, con el propósito de obtener una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública así: (...)

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

4. Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
4. Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
4. Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
4. Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
4. Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

4. Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
4. Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
4. Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que la Ley 1819 de 2016 hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales, constituidas según el artículo 286 de la C.P. por los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas; en tal sentido la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN en uso de sus competencias legales, aplica únicamente a estas entidades territoriales.

Considerando que a las Empresas Sociales del Estado les aplica la Normatividad contable incorporada al RCP con la Resolución 414 y sus modificaciones y además, la Ley hace referencia taxativamente a las entidades territoriales, no es viable ampliar a las empresas la aplicación de la Resolución 107 de 2017 sobre saneamiento contable. Como consecuencia de ello, el proceso que deben desarrollar permanentemente la Empresas, en aspectos relacionados con la depuración contable permanente y sostenible debe adelantarse con base en lo dispuesto en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016.

De manera que, para reconocer en la contabilidad las depuraciones y ajustes a realizar en la vigencia de 2017 originados en el proceso de reorganización del sector salud de Bogotá Distrito Capital, periodo en el cual las entidades que conforman las subredes se encuentran en aplicación plena de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, deberán analizar si por las condiciones propias de los registros y los hechos económicos se

presentan ajustes que requieran la aplicación de la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores o si se trata de la incorporación o baja de derechos y obligaciones en donde se aplicará la Norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos que corresponda, afectando los resultados del periodo cuando a ello haya lugar.

CONCEPTO No. 20172000035201 DEL 28-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de los libros principales de contabilidad.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de los libros principales de contabilidad.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de los libros principales de contabilidad.

Doctora

MARIA INÉS SARMIENTO TORRES

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500019592, del día 18 de abril de 2017, en la cual solicita conocer cómo deben proceder las Entidades de Gobierno, las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del público, y las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público para oficializar los libros principales de contabilidad.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, señala lo siguiente con respecto a los libros de contabilidad:

“345. Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse. Los libros de contabilidad principales de las entidades contables públicas obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, se registran en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, lo cual corresponde a la oficialización de los libros. Estos requisitos son indispensables para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 3º de la Resolución N° 525 de 2017, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable” menciona lo siguiente:

“ARTICULO 3. Vigencia, La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley N° 489 de 1998, y deroga las disposiciones que le sean contrarias.” (Subrayado fuera de texto)

El anexo de la misma Resolución, establece lo siguiente con respecto al Sistema Documental Contable:

“3. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Para efectos del registro de los libros principales de contabilidad en las entidades que hacen parte de los ámbitos de aplicación de los nuevos Marcos Normativos relativos a Entidades de Gobierno, Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del público, y las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, se deberá seguir observando lo dispuesto en el párrafo 345 Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, toda vez que esto no ha sido derogado por ninguna de las normas mediante las cuales se han expedido los marcos normativos mencionados, ni por la Resolución 525 de 2017.

Como consecuencia de ello, los libros se seguirán oficializando por medio de la elaboración de un acta de apertura suscrita por el representante legal de la entidad, y para las entidades obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, mediante el registro en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007.

CONCEPTO No. 20172000042221 DEL 17-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Contabilidad llevada en tablas de Excel

Señor
RUBEN SÁNCHEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500026842, del día 06 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“En una empresa de servicios públicos domiciliarios, viene haciendo su contabilidad de NIIF bajo Resolución 414, en unas tablas de excel.

Leyendo la Resolución 414 no estipulan que dicha contabilidad deba hacerse en un software.

Esto tiene alguna dificultad, a sabiendas que todo lo que se tiene organizado bajo dicha resolución y con soportes legales, y que se está cumpliendo con los informes de CGN.

En caso de adquirir el software que permita migrar a dicha contabilidad se puede iniciar con saldos de diciembre 31 de 2016 de acuerdo a la contabilidad informada en dicha fecha?”

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Proceso contable y sistema documental contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución Nº 525 de 2016, indica:

“3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas. (...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares. (...)

3.3 Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad. (...)

4 CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

4.1 Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento". (Subrayado fuera del texto)

En complemento, el Procedimiento para la evaluación de control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, establece:

“3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.
(...)

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtenan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

- a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.
- b) Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.
- c) Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.

d) El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, le corresponde a la entidad estructurar el sistema documental contable de tal manera que le permita garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, lo cual debe quedar debidamente contemplado en sus manuales y políticas contables. Así mismo, se deben establecer controles y procedimientos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable.

Así las cosas, la entidad deberá evaluar si una herramienta informática como Excel cumple con los anteriores lineamientos, realizar las justificaciones correspondientes y plasmarlas por escrito en sus manuales y políticas, junto con los procedimientos y controles adoptados por la entidad para garantizar la inalterabilidad, seguridad, tenencia y conservación de la información financiera. De igual manera, le corresponde evaluar si migra al nuevo software contable toda la información financiera por los años en que se usó las tablas de Excel o a partir de los saldos a 31 de diciembre de 2016, siempre garantizando que la decisión tomada garantice los lineamientos expuestos anteriormente.

CONCEPTO No. 20172000036551 DEL 10-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Periodicidad de presentación y publicación de Estados Financieros

Doctor

JOSÉ GABRIEL SILVA BARROS

Subdirector Financiero y Contable del ICFCES

Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación - ICFCES

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2285

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201755000171112, del día 29 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“1) ¿Cuál reglamentación debe atender y con que periodicidad debe presentar y publicar Estados Financieros nuestra entidad, teniendo en cuenta que en la actualidad se encuentran vigentes las siguientes normas incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública y el Código Disciplinario Único, expedido a través de la Ley 734 de 2002?”

2) ¿La Contaduría General de la Nación, ha reglamentado las fechas para la presentación y publicación de estados financieros mensuales de enero y febrero de 2017, términos a los cuales deben sujetarse las entidades contable publicas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014?

3) En caso de no existir reglamentación al respecto, ¿las entidades pueden fijar su calendario de presentación y publicación, teniendo como referente los plazos previstos para la presentación de informes trimestrales a la Contaduría General de la Nación, de la categoría información contable publica (Sic) de convergencia, sistema a (Sic) CHIP?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 “por la cual se expide el Código Disciplinario Único”, indica:

“Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.”

Asimismo, la ley 1712 de 2014, “Por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones”, decreta en los siguientes artículos:

Artículo 2°. Principio de máxima publicidad para titular universal. Toda información en posesión, bajo control o custodia de un sujeto obligado es pública y no podrá ser reservada o limitada sino por disposición constitucional o legal, de conformidad con la presente ley.

Artículo 3°. Otros principios de la transparencia y acceso a la información pública. En la interpretación del derecho de acceso a la información se deberá adoptar un criterio de razonabilidad y proporcionalidad, así como aplicar los siguientes principios: (...)

Principio de la calidad de la información. Toda la información de interés público que sea producida, gestionada y difundida por el sujeto obligado, deberá ser oportuna, objetiva, veraz, completa, reutilizable, procesable y estar disponible en formatos accesibles para los solicitantes e interesados en ella, teniendo en cuenta los procedimientos de gestión documental de la respectiva entidad. (...)

Principio de la divulgación proactiva de la información. El derecho de acceso a la información no radica únicamente en la obligación de dar respuesta a las peticiones de la sociedad, sino también en el deber de los sujetos obligados de promover y generar una cultura de transparencia, lo que conlleva la obligación de publicar y divulgar documentos y archivos que plasman la actividad estatal y de interés público, de forma rutinaria y proactiva, actualizada, accesible y comprensible, atendiendo a límites razonables del talento humano y recursos físicos y financieros. (...)

Artículo 5°. Ámbito de aplicación. Corregido por el art. 1, Decreto Nacional 1494 de 2015. Las disposiciones de esta ley serán aplicables a las siguientes personas en calidad de sujetos obligados:

a) Toda entidad pública, incluyendo las pertenecientes a todas las Ramas del Poder Público, en todos los niveles de la estructura estatal, central o descentralizada por servicios o territorialmente, en los órdenes nacional, departamental, municipal y distrital; (...)

Artículo 7°. Disponibilidad de la Información. En virtud de los principios señalados, deberá estar a disposición del público la información a la que hace referencia la presente ley, a través de medios físicos, remotos o locales de comunicación electrónica. Los sujetos obligados deberán tener a disposición de las personas interesadas dicha información en la Web, a fin de que estas puedan obtener la información, de manera directa o mediante impresiones. Asimismo, estos deberán proporcionar apoyo a los usuarios que lo requieran y proveer todo tipo de asistencia respecto de los trámites y servicios que presten. (...)

Artículo 11. Información mínima obligatoria respecto a servicios, procedimientos y funcionamiento del sujeto obligado. Todo sujeto obligado deberá publicar la siguiente información mínima obligatoria de manera proactiva: (...)

e) Todos los informes de gestión, evaluación y auditoría del sujeto obligado; (...)

Artículo 12. Adopción de esquemas de publicación. Todo sujeto obligado deberá adoptar y difundir de manera amplia su esquema de publicación, dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. El esquema será difundido a través de su sitio Web, y en su defecto, en los dispositivos de divulgación existentes en su dependencia, incluyendo boletines, gacetas y carteleras. El esquema de publicación deberá establecer:

- a) Las clases de información que el sujeto obligado publicará de manera proactiva y que en todo caso deberá comprender la información mínima obligatoria;
- b) La manera en la cual publicará dicha información;(...)
- e) La periodicidad de la divulgación, acorde a los principios administrativos de la función pública. (...) (Subrayados fuera de texto)

A su vez, el Decreto Nacional 103 de 2015, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1712 de 2014 y se dictan otras disposiciones, resuelve: “(...)

Artículo 3°. Estándares para publicar la información. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a través de la estrategia de Gobierno en Línea expedirá los lineamientos que deben atender los sujetos obligados para cumplir con la publicación y divulgación de la información señalada en la Ley 1712 de 2014, con el objeto de que sean dispuestos de manera estandarizada.

Artículo 4°. Publicación de información en sección particular del sitio web oficial. Los sujetos obligados, de conformidad con las condiciones establecidas en el artículo 5° de la Ley 1712 de 2014, deben publicar en la página principal de su sitio web oficial, en una sección particular identificada con el nombre de “Transparencia y acceso a información pública”, la siguiente información:

(1) La información mínima requerida a publicar de que tratan los artículos 9°, 10 y 11 de la Ley 1712 de 2014. Cuando la información se encuentre publicada en otra sección del sitio web o en un sistema de información del Estado, los sujetos obligados deben identificar la información que reposa en estos y habilitar los enlaces para permitir el acceso a la misma”. (Subrayados fuera del texto)

En cuanto a los estándares para publicación y divulgación de información, la Resolución 3564 de 2015, “Por la cual se reglamentan los artículos 2.1.1.2.1.1, 2.1.1.2.1.11, 2.1.1.2.2.2, y el parágrafo 2 del artículo 2.1.1.3.1.1 del Decreto N° 1081 de 2015”, decreta: “(...)

ARTÍCULO 3º: ESTANDARES PARA PUBLICACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN. Los sujetos obligados deberán atender a los lineamientos para publicación y divulgación de la información, establecidos en el anexo 1 de la presente resolución. (...)

Anexo 1

Estándares para publicación y divulgación de información

De conformidad con lo establecido en la Ley 1712 de 2014, atendiendo los mandatos del título 1 de la parte 1 del libro 2 del Decreto 1081 de 2015, “Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República” y atendiendo los postulados de la estrategia de Gobierno en Línea establecida en el título 9 capítulo 1 del Decreto 1078 de 2015, los sujetos obligados por el artículo 5º de la Ley 1712 de 2014 deben publicar en su sitio web las siguientes categorías de información: (...)

5.3. Estados financieros: El sujeto obligado debe publicar los estados financieros de las dos últimas vigencias, con corte a diciembre del año respectivo, para los sujetos obligados que aplique”. (Subrayados fuera del texto)

Ahora bien, el referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública contenido en el anexo a la Resolución N° 628 de 2015, en los siguientes numerales prescribe:

“5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública; b) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público; c) Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; d) Marco normativo para entidades de gobierno; e) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable y f) Procedimientos transversales.

5.2.5. Procedimientos transversales

Los procedimientos transversales regulan aspectos que contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 182 del 19 de mayo de 2017 “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002”, en los siguientes numerales establece:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación. (...)

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación.

3.3 Publicación

El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.

Los informes financieros y contables mensuales se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al mes informado, excepto los correspondientes a los meses de diciembre, enero y febrero, los cuales se publicarán, como máximo, en el transcurso de los dos meses siguientes al mes informado. La entidad definirá las fechas de publicación de los informes financieros y contables mensuales dentro de los plazos máximos establecidos.

La publicación de los informes financieros y contables mensuales se deberá realizar de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1712 de 2014 y los decretos que la reglamenten.

ARTÍCULO 2º. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, tiene aplicación a partir del 12 de enero de 2018 y deroga las disposiciones que le sean contrarias." (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, prescribe en su numeral 5°:

"Periodo Contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre." (Subrayado fuera de texto)

En materia de reporte de información contable a la CGN, el artículo 30 de la Resolución N° 706 del 16 de diciembre de 2016, establece:

"ARTÍCULO 30º. REPORTE DE ESTADOS FINANCIEROS. A partir del corte de diciembre de 2016, las empresas deberán reportar al final de cada periodo contable el juego completo de estados financieros, que incluye las notas a los estados financieros, en archivo PDF, en la Categoría información Contable Publica – Convergencia, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación. Para los cortes de diciembre de 2016 y 2017, las empresas deberán reportar los estados financieros de que trata este artículo, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Publica, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP)." (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución No. 138 del 28 de abril de 2017 "Por la cual se prorroga el plazo indicado en la Resolución No. 706 de diciembre 16 de 2016 (modificada por la Resolución No. 043 de febrero 8 de 2017 y 097 de marzo 15 de 2017), para el reporte de la información financiera, económica, social y ambiental a través del Sistema Consolidador de Hacienda de Información Pública – CHIP, correspondiente al periodo enero – marzo de 2017", menciona:

"ARTÍCULO 1". Prorrogar el plazo de presentación de la información financiera, económica, social y ambiental a través del CHIP, indicado en el artículo 16 de la Resolución

No. 706 de diciembre 16 de 2016 y sus modificaciones, para la categoría Información Contable Pública, correspondiente al período enero - marzo de 2017, hasta mayo 15 del presente año,” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, las normas para la presentación de estados financieros y revelaciones contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

1.2. Conjunto completo de estados financieros

“5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado del resultado integral del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que las entidades públicas sometidas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública tienen por una parte la obligación de preparar y presentar en lugar visible y de acceso público información contable mensual, según lo regulado por la Resolución N° 182 de 2017, como desarrollo de lo estipulado en el numeral 36 del Artículo 34 de la Ley N° 734 de 2002, para lo cual debe observarse lo preceptuado en la Ley N° 1712 de 2014 y su reglamentación; y por otra parte la obligación de reportar información a la CGN de acuerdo con los requisitos y los plazos estipulados en la Resolución N° 706 de 2016, contexto sobre el cual se resuelve su consulta en los siguientes términos:

Pregunta 1

De conformidad con la Resolución N° 182 del 19 de mayo de 2017 la Empresa deberá preparar los informes financieros y contables, conformados por el estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, con corte mensual, a fin de que sean publicados mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar

visible y abierto al público para efectos del control social. En ese sentido, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en la Ley 1712 de 2014, el Decreto Nacional N° 103 de 2015 y la Resolución N° 3564 de 2015 emitida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Los informes financieros y contables mensuales en ningún caso reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, bien sea de los estados contables básicos de final de período como de los estados contables intermedios, regulados en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, que para el caso tratado corresponderán a los preparados conforme al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

La anterior información deberá cumplir con los requerimientos de contenido preceptuados en el numeral 3-CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES de la Resolución N° 182 de 2017 y sus modificaciones, advirtiendo que las notas a los informes financieros y contables mensuales se presentarán solamente cuando durante el correspondiente mes se hayan suscitado hechos económicos no recurrentes y que tengan un efecto material en la estructura financiera de la entidad, revelando en forma detallada las partidas más representativas que afectaron los informes financieros y contables del mes, razón por la cual no tienen las mismas connotaciones de las notas exigidas por los marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general.

Pregunta 2 y 3

La CGN reglamentó mediante la Resolución N° 182 del 19 de mayo de 2017 los plazos generales para la publicación de los Estados Financieros, estableciendo una periodicidad mensual, con excepción de los meses de diciembre, enero, febrero para los cuales otorga dos meses de plazo para su publicación. Dentro de estos plazos genéricos, cada entidad podrá formular su propio cronograma de publicación, sin exceder los plazos máximos.

Ahora bien, la publicación en la página Web de la Entidad, a que hace referencia el Anexo 1 de la Resolución N° 3564 de 2015 del Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, correspondiente a los Estados Financieros de al menos las dos últimas vigencias con corte a 31 de diciembre del año respectivo, deben cumplir todos los requisitos de fondo y de forma preceptuados en la norma de presentación de Estados Financieros que correspondan al Marco normativo que le aplique a la entidad respectiva y a lo preceptuado en el numeral 3-CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES

FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES de la Resolución 182 de 2017 y sus modificaciones.

Por otra parte, para efectos del reporte a la CGN, la entidad deberá atender los plazos indicados en la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones. Para el caso específico del año 2017, la Resolución N° 138 del 28 de abril de 2017, prorroga el plazo inicialmente establecido en la Resolución N° 706 del 16 de diciembre de 2016, y en efecto, para la presentación de la información financiera, económica, social y ambiental correspondiente al período de enero a marzo de 2017, se debe realizar el 15 de mayo del mismo año, siguiendo los parámetros determinados para la transmisión a través del sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

CONCEPTO No. 20172000036691 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

4	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en

	cuentas inadecuadas.
--	----------------------

Doctora

GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO

Contadora Pública

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020722, del día 25 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“De conformidad con el numeral 2.2. Situaciones que ponen en riesgo la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información del Anexo de la Resolución 357 de 2008, entre dichas situaciones se incluye la utilización inadecuada de cuentas que tienen el propósito registrar hechos diferentes al realizado. Así mismo, el numeral 3.1 Identificación de factores de riesgo del anexo que acompaña la Resolución 193 de 2016, determina como factor de riesgo la utilización inadecuada de cuentas y subcuentas.

Dado que en ambos anexos no se aclara si dicha utilización tiene algún tipo de condicionamiento, para efectos de considerar tales situaciones como factor relevante al momento de emitir opinión sobre la información contable de una entidad, se solicita su concepto sobre lo siguiente:

1. ¿Solo se configura este tipo de riesgo cuando, por ejemplo, se contabiliza un activo como un gasto, o un pasivo en cuenta de patrimonio o de ingreso?

2. ¿Se debe considerar para los siguientes ejemplos, que se configura el riesgo de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información financiera, o por el contrario se debe determinar que es sólo una “RECLASIFICACIÓN” y por tanto no se materializa el factor de riesgo mencionado en ambas resoluciones?

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la subcuenta de 240101 “Pasivo Proveedores de Bienes y Servicios Nacionales”, los siguientes pasivos, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Aportes parafiscales, códigos 242519 y 242520
- b. Honorarios asesores legales, código 242552
- c. Dividendos por pagar, código 242503
- d. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, código 2440.

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la Clase 7 “Costos de producción”, los gastos de carácter administrativo, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Intereses moratorios, Grupo 58
- b. Honorarios asesores legales, cuentas 5111 y 5211
- c. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, cuentas 5120 y 5220.

(...) 3. ¿A partir de cuál nivel de código se configura o materializa el factor de riesgo objeto de esta consulta?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Régimen Precedente

El procedimiento para la implementación y evaluación de control interno, anexo a la Resolución Nº 357 de 2008, menciona que el riesgo de índole contable “Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales no se incluyan en el proceso contable o, habiendo sido incluidos, no cumplan con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayado fuera de texto)

En este mismo documento, se menciona que una de las actividades para llevar a cabo la etapa de reconocimiento de los hechos, transacciones y operaciones, es la clasificación; por medio de la cual “se determina en forma cronológica, su clasificación, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas. En esta actividad se debe evaluar que el hecho financiero, económico, social y ambiental a registrar cumpla con todos los elementos que le son propios a la cuenta en la cual se clasifica.”

Además, en este procedimiento se establece que “Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto)

Nuevo Marco Normativo

Por su parte el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece lo siguiente con respecto al riesgo de índole contable:

“Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello, impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la entidad no se incluyen en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública.”

Por otro lado señala que “Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. La utilización inadecuada de cuentas, pone en riesgo la presentación de la información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información, del cual habla el Procedimiento de Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 357 de 2008 y las características fundamentales de la información de relevancia y representación fiel, mencionadas en anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en los casos en que se incurra en imprecisiones de orden conceptual que desvirtúen la esencia de los hechos económicos contabilizados. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que las denominaciones de rubros contables específicas, prevalecen frente a las denominaciones genéricas.
2. Los ejemplos por usted mencionados, deberá evaluarlos de conformidad con los criterios mencionados en el punto inmediatamente anterior.
3. El riesgo que se genera al utilizar inadecuadamente el Catálogo General de Cuentas

cuando se clasifican los hechos económicos, podría materializarse a partir del mínimo nivel de información que la entidad presente a los usuarios de la información. Es importante resaltar, que el criterio profesional es fundamental para medir el grado de riesgo de índole contable que podría existir en la entidad si se clasifica un hecho económico de manera incorrecta, y los efectos que este error tendría en los estados financieros y por ende en la toma de decisiones de los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20172000061241 DEL 22-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Estados financieros a reportar a la CGN, en formato PDF, a través del sistema consolidador de hacienda pública – CHIP, por Empresas no cotizantes

Doctora
 BLANCA LUCIA SANCHEZ ARIAS
 Técnico Operativo-Auditor
 Contraloría General de Risaralda
 Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500036882 del 11 de agosto de 2017 en el cual formula la siguiente consulta:

(...)

“En el artículo 5° de la Resolución No. 437 de agosto 12 de 2015, se establecía que el Propósito del Reporte de la información contable a partir del corte a 31 de marzo de 2016, correspondía a la información a utilizar para todos los efectos legales.

Con la expedición de la Resolución No. 706 de 2016, quedó derogada la Resolución 437 de 2015, sin que se mencione en el artículo 25 el propósito del reporte de la información financiera reportada en la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, por lo tanto, me permito realizar las siguientes consultas:

Para dar cumplimiento a las disposiciones de los artículos 4 y 6 de la Resolución No. 706 de 2016 Categoría Información Contable Pública y Categoría información Contable Pública - Convergencia respectivamente, la entidad debía reportar en PDF los estados contables que hacen parte de cada categoría, es decir preparar dos juegos completos de Estados Financieros uno bajo el nuevo marco normativo y otro bajo norma local? o podía enviar en ambas categorías el mismo juego de Estados Financieros? o cual tenía que enviar para cada categoría?

Adicionalmente si la entidad preparó dos juegos completos de estados financieros en 2016 uno bajo el nuevo marco normativo y otro bajo norma local, ambos fueron certificados, sobre que estados financieros se debe dictaminar?"

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 38 de la ley 734 de 2002, expresa:
(...)

Artículo 38. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS

Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas." (Subrayado fuera del texto).

En materia de reporte de información contable a la CGN, la Resolución N°706 de 2016 "por la cual se establece la Información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación", en relación con las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público incluidas en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en los artículos 4°, 5°, 6°,7°,25°, 26° y 30, señalan:

"Artículo 4°. Categoría información contable pública. Se refiere a la información financiera que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación, respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas.

Artículo 5°. Formularios de la categoría información contable pública. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de

naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables, a reportar en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS
CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados contables de la entidad pública hacen parte de esta categoría.

Artículo 6°. Categoría información contable pública - convergencia. Se relaciona con la información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación de los nuevos marcos normativos.

Artículo 7°. Formularios de la categoría información contable pública - convergencia. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran teniendo en cuenta la agrupación de conceptos y variables, en aplicación de los nuevos marcos normativos. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
CGN2015_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS_
CONVERGENCIA CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados financieros de la entidad pública hacen parte de esta categoría.

“Artículo 25. Categoría información contable pública - convergencia. La información a reportar a partir del corte 31 de diciembre de 2016, en la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, corresponde a lo señalado en los artículos 6°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA, 7°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA- CONVERGENCIA y 16. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución, preparada de acuerdo con el marco normativo establecido en la resolución número 414 de 2014 y modificaciones.

Artículo 26. Categoría información contable pública - convergencia, homologada. Las empresas deberán reportar la categoría Información Contable Pública - Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y

reportarla en la Categoría Información Contable Pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, 5°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, y 16. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución. (Subrayado fuera de texto)

(...)

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política, tomando como base los saldos obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo y reportados en la categoría Información Contable Pública - Convergencia. (Subrayado fuera de texto)

(...)

ARTÍCULO 30°. REPORTE DE ESTADOS FINANCIEROS. A partir del corte de diciembre de 2016, las empresas deberán reportar al final de cada periodo contable el juego completo de estados financieros, que incluye las notas a los estados financieros, en archivo PDF, en la Categoría información Contable Pública – Convergencia, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación. Para los cortes de diciembre de 2016 y 2017, las empresas deberán reportar los estados financieros de que trata este artículo, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Pública, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la norma para la presentación de estados financieros y revelaciones contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

1.2. Conjunto completo de estados financieros

“5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado del resultado integral del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión

retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que las entidades públicas sometidas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública tienen la obligación de reportar información a la CGN de acuerdo con los requisitos y los plazos estipulados en la Resolución N° 706 de 2016.

Bajo este contexto, con relación al interrogante sobre los estados financieros a reportar, las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público deberán enviar en archivo PDF, un juego completo de Estados Financieros, a partir del 31 de diciembre de 2016, y con proyección permanente, a través de la Categoría Información Contable Pública– Convergencia, en tanto que a través de la Categoría de la Información Contable Pública, con carácter excepción, deberán reportar el mismo juegos de Estados Financieros pero únicamente para los cortes al 31 de diciembre de 2016 y 2017, igualmente en archivo PDF.

El juego completo se compone de: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado del resultado integral del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.”

El propósito del reporte de esta información es viabilizar tanto la obligación a cargo del Contador General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política sobre la elaboración del Balance General de la Nación, bajo la actual coyuntura de cambio normativo, así como estructurar desde un principio el reporte independiente por cada uno de los Marcos Normativos expedidos por la CGN.

Con relación al interrogante sobre el dictamen de los estados financieros, se precisa que si la empresa está obligada a tener Revisor Fiscal, los estados financieros deben ir acompañados del respectivo dictamen.

CONCEPTO No. 20172000064961 DEL 17-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para la corrección de errores en el estado de situación financiera de apertura que afectan la cuenta de impactos por transición al nuevo marco de regulación.

Doctora

LUZ MIRYAM RINCÓN SOTELO

Subgerente Financiera

Empresa de Licores de Cundinamarca- ELC

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040512, del día 04 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

La Empresa de Licores de Cundinamarca (en adelante, ELC), con el fin de asegurarse que su información financiera refleje correctamente sus cifras, ha venido realizando el ejercicio de validación de la información financiera de los últimos periodos reportada ante la Contaduría General de la Nación en aplicación del “Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” (en adelante, Resolución 414 del 2014).

Como resultado de las validaciones y revisiones posteriores, se han identificado algunos aspectos relevantes que dieron lugar a análisis juicioso de las cifras reportadas, encontrando algunos temas importantes, los cuales nos permitimos informar a la Contaduría General de la Nación, con el ánimo de obtener claridad sobre su correcta aplicación y de esta manera realizar las actuaciones internas a que haya lugar para subsanar las inconsistencias identificadas, así:

1. CORRECCIÓN DE ERRORES DE PERIODOS ANTERIORES

Se han identificado errores materiales por el reconocimiento, baja, medición y reclasificación de activos y pasivos en aplicación de la Resolución 414 de 2014; estos errores se evidenciaron en el estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

2303

Compilado a 29 de diciembre de 2017

2015 (en adelante, ESFA), en el cierre del año de transición (2015) y en los reportes trimestrales desde el año 2016 (primer año de aplicación del nuevo marco normativo) y año 2017. Algunas inconsistencias y errores identificados se mencionan a continuación, para lo cual se muestra el antecedente de la situación con el ánimo de tener un mejor entendimiento:

a. Reclasificación errada de la partida “REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO - AJUSTES POR INFLACION”, a la cuenta de “IMPACTO POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN”:

La empresa identificó que el monto reportado en la Categoría de Información Contable Publica-Convergencia “Resolución 414” el saldo del rubro “RESERVAS” por valor de \$18.188.531.377 no correspondía a esta clasificación y en su lugar corresponde a los “AJUSTES POR INFLACION” reconocidos en el Régimen de Contabilidad Pública anterior como “REVALORIZACION DEL PATRIMONIO”.

Por este motivo, y teniendo en cuenta que este valor no correspondía a una “RESERVA” sino que por el contrario debió ser ajustada tal y como lo establecida el Instructivo 002 de 2014, en junio de 2017 la Empresa procede a realizar la reclasificación desde la cuenta de “RESERVAS al IMPACTO POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN”, con el fin de reflejar adecuadamente el valor y la presentación en las cuentas correctas. (...)

b. Homologación cuenta 3268 a la cuenta 3225, CIRCULAR EXTERNA 003 DE 2016, Emitida por la CGN:

(...) La empresa para efecto de reportes a la CGN en los Cortes de Septiembre y diciembre del 2016, efectuó la homologación de la cuenta “3268 IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION” a la cuenta “3225 UTILIDADES ACUMULADAS” en las categorías de:

- Información Contable Publica-Convergencia “Resolución 414” e
- Información Contable Publica, “Régimen de Contabilidad Pública versión 2007.15.

Dado lo anterior, solicitamos nos indiquen si la Empresa aplicó correctamente lo mencionado en el Numeral 2 literal d de la Circular Externa 003 de agosto de 2016, en caso contrario como se subsanaría este error de interpretación.

c. De manera particular, con respecto al pasivo pensional (beneficio pos empleo), en la fecha de transición (1 de enero de 2015) la ELC no contaba con el cálculo actuarial

actualizado bajo Resolución 414 de 2014, por tal motivo, en el ESFA se conservaron las cifras al corte 31 de diciembre de 2014, obtenidas bajo el RCP precedente en su momento.

A la fecha de la presente consulta la ELC cuenta con dicho cálculo bajo Resolución 414 de 2014, al corte 31 de diciembre de 2016 y actualizado al trimestre II de 2017 (...)

Teniendo en cuenta lo anterior, agradecemos a la CGN indicarnos si el reconocimiento del cálculo actuarial en el año 2017 debe realizarse en la cuenta patrimonial 328001, como ganancias y pérdidas actuariales, o en su defecto debe reconocerse contra los resultados del periodo.

2. ¿Cuál es la alternativa válida para subsanar las inconsistencias y errores identificados en el Estado de Situación Financiera de Apertura- ESFA de la empresa, retransmisión de este o aplicación de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

PREGUNTA 1 (LITERAL a. y b.)

a) El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contiene la siguiente cuenta:

3268- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN: “Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014 menciona las actividades que deberá realizar la empresa para realizar el estado de situación financiera de apertura, así como los casos en los cuales se podrá afectar la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

b) El numeral 2 de la Circular N° 003 de 2016 establece lo siguiente:

“2. De acuerdo con las inconsistencias observadas en el análisis de la información contable reportada a la Contaduría General de la Nación (CGN), es necesario tener en cuenta las

siguientes instrucciones para el reporte de la información:

(...) d. Para realizar el proceso de homologación para el reporte de los cortes de septiembre y diciembre de 2016, el impacto patrimonial registrado en la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, debe homologarse en la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública versión 2007.15; separando a nivel auxiliar el valor del impacto patrimonial de los demás conceptos y revelar este valor en las notas específicas a los estados contables.” (...)

PREGUNTA 1 (LITERAL c.) Y PREGUNTA 2

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones establece lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado la Circular Externa N° 003 de 2016 establece lo siguiente:

(...) “g. A partir del corte de septiembre de 2016, la Contaduría General de la Nación (CGN) no otorgará prórrogas a ninguna entidad, para el reporte de las categorías administradas por la CGN, asimismo, una vez cerrado el sistema CHIP no se hará apertura para corrección, retransmisión y retransmisión de la información.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

PREGUNTA 1:

a. El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece que la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, solamente se afectará cuando así lo manifieste el Instructivo 002 de 2014, el cual solo tendrá aplicación por una sola vez, por consiguiente, los errores e imprecisiones que se detecten después de la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura deberán ser tratados bajo la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

De acuerdo con lo anterior, el saldo que la entidad clasificó erróneamente en periodos anteriores deberá ser corregido, ajustando la cuenta RESERVAS por el monto correspondiente y afectando como contrapartida la cuenta de RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, pues no se podrá afectar la cuenta de IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, independientemente de que sea por una reclasificación entre cuentas de patrimonio.

b. De acuerdo con lo establecido en la Circular Externa N° 003 de 2016, para los reportes homologados de los cortes de septiembre y diciembre del mismo año, la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, debió homologarse en la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, haciendo la respectiva separación de los conceptos mediante la utilización de auxiliares, además se debe revelar el valor que corresponda a los impactos de la transición en las notas contables. Por lo anterior, la empresa debe verificar si realizó el procedimiento de esta manera, para constatar si tuvo una interpretación adecuada de lo establecido en la circular.

c. La omisión de los valores del cálculo actuarial de los beneficios posempleo, en el estado de situación financiera de apertura, corresponde a un error contable que deberá ser corregido bajo lo establecido en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, razón por la cual, la empresa deberá ajustar la cuenta que corresponda del pasivo de Beneficios a los Empleados que estaba sobreestimada o subestimada, afectando como contrapartida la cuenta de 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE LOS BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, toda vez que es un error que no afecta el resultado del periodo, si no el patrimonio, dado que el efecto del ajuste se presenta en el otro resultado integral.

PREGUNTA 2:

Los errores e inconsistencias identificados por la empresa, deberán ser corregidos con base en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, en el periodo en el que se descubran, considerando lo siguiente:

Si el error pertenece al periodo corriente, se deberá ajustar en este mismo periodo antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, afectando el resultado del periodo o el otro resultado integral, de acuerdo con la naturaleza de la partida que se está corrigiendo.

Si el error pertenece a periodos anteriores, como en el caso del ESFA, se deberá ajustar la subcuenta y cuenta del activo, pasivo o patrimonio afectada, y como contrapartida se registrará en la subcuenta y cuenta de resultado de ejercicios anteriores, si el ajuste

afectaba el resultado del periodo; o la cuenta de patrimonio correspondiente, si el ajuste se debía presentar en el otro resultado integral. Además, para efectos de presentación, si el error es material la empresa deberá reexpresar de forma retroactiva la información comparativa afectada por el mismo y presentará un estado de situación financiera adicional, al inicio del primer periodo comparativo. Si el error no es material, la empresa no deberá reexpresar retroactivamente la información comparativa, sin embargo deberá realizar las revelaciones a que haya lugar.

La opción de retransmisión del Estado de Situación Financiera de Apertura no está contemplada por la CGN, de acuerdo con lo establecido en la Circular N° 003 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000066091 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Estados financieros a presentar en los periodos intermedios

Doctora

DORA LIGIA BAYONA MOLANO

Revisora Fiscal

E.S.E Hospital Regional de Duitama

Duitama - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500026362, del día 30 de mayo de 2017, en la cual se señala:

“En el proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera la E.S.E Hospital Regional de Duitama debe realizar aplicación del marco técnico normativo establecido en la Resolución No. 414 de 2014 “Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorros del publico (Sic)” de acuerdo con la cual el conjunto completo de estados financieros comprende el estado de situación financiera, estado de resultados integrales, estados de cambios en el patrimonio, estado de flujo de efectivo y las notas al final del periodo contable, resaltando ademas (Sic) que se acogió a los plazos indicados en la Resolución No. 663 de 2015. Teniendo en cuenta las situaciones enunciadas y considerando que

al corte 31 de marzo de 2017 debe remitir información al CHIP; solicito de manera atenta se me informe para los periodos intermedios (trimestrales) cuales estados financieros debería emitir el Hospital.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre...” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“1.2. Conjunto completo de estados financieros

5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado del resultado integral del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando

reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.”

Ahora bien, la Resolución No. 182 del 19 de mayo de 2017 “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002”, en los siguientes numerales establece:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación. (...)

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación...” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución No. 706 del 16 de diciembre de 2016 “Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación”, establece en los artículos 4, 5, 16, 26 y 30 lo siguiente:

“ARTÍCULO 4º. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA. Se refiere a la información financiera que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación, respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas.

ARTÍCULO 5º. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables, a reportar en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

- CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS
- CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados contables de la entidad pública hacen parte de esta categoría.

PARÁGRAFO 1. Los aspectos relacionados con el diligenciamiento de los formularios CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS y CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS son los indicados en el “Procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública – CHIP” contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública versión 2007.13 y sus modificaciones.

PARÁGRAFO 2. El formulario CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS, debe reportarse en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre, teniendo en cuenta las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 16º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación de la presente resolución, reportarán la información de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

CATEGORIA	FECHA DE CORTE	FECHA LIMITE DE PRESENTACIÓN
INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA E INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA	31 DE MARZO	30 DE ABRIL
	30 DE JUNIO	31 DE JULIO
	30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE
	31 DE DICIEMBRE	15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA - CONVERGENCIA	1 DE ENERO DE 2018	30 DE ABRIL DE 2018
CONTROL INTERNO CONTABLE Y EVALUACIÓN DEL CONTRO INTERNO CONTABLE	31 DE DICIEMBRE	28 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE
BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO	31 DE MAYO	DIEZ(10) PRIMEROS DÍAS CALENDARIO DEL MES DE JUNIO.
	30 DE NOVIEMBRE	DIEZ(10) PRIMEROS DÍAS CALENDARIO DEL MES DE DICIEMBRE.

ARTÍCULO 26º. CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PÚBLICA – CONVERGENCIA, HOMOLOGADA. Las Empresas deberán reportar la categoría Información Contable Pública

– Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y reportarla en la Categoría Información Contable Pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4º. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, 5º. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, y 16º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución.

Las Empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma definido en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014, modificada por la Resolución No. 663 del 30 de diciembre de 2015 reportaran con corte a diciembre de 2016, la Categoría Información Contable Pública aplicando lo señalado en los artículos 4º. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, 5º. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, y 16º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución, y la información homologada de que trata el presente artículo para los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017.

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política, tomando como base los saldos obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo y reportados en la categoría Información Contable Pública – Convergencia.

PARÁGRAFO. El proceso de homologación es de los saldos obtenidos en aplicación del marco normativo establecido en la Resolución No. 414 de 2014 y modificaciones, incorporándolos al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones.

ARTÍCULO 30º. REPORTE DE ESTADOS FINANCIEROS. A partir del corte de diciembre de 2016, las empresas deberán reportar al final de cada periodo contable el juego completo de estados financieros, que incluye las notas a los estados financieros, en archivo PDF, en la Categoría información Contable Pública – Convergencia, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación. Para los cortes de diciembre de 2016 y 2017, las empresas deberán reportar los estados financieros de que trata este artículo, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Pública, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Las Empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma definido en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014, modificada por la Resolución No. 633 del 30 de diciembre de 2015, reportarán con corte a diciembre de 2016 los estados contables básicos, que incluyen las notas a los estados contables, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Pública, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación. Para el corte de diciembre de 2017, deberán reportar los estados financieros de que trata este artículo, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Pública, a través del Sistema Consolidado de Hacienda e Información Pública (CHIP). ” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

De acuerdo al Marco Normativo para Empresas que no cotizan, y que no captan ni administran ahorro del público, el periodo contable es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, durante ese lapso la Empresa medirá los resultados de sus operaciones y generará el juego completo de estados financieros comprendido por el estado de situación financiera, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros, estos deberán ser preparados conforme a los principios de la norma de presentación de estados financieros y revelaciones.

Por su parte, la Empresa deberá preparar y publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y abierto al público para efectos del control social: el estado de situación financiera, el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, conforme a la Resolución No. 182 del 19 de mayo de 2017.

Ahora bien, la Resolución N° 706 de 2016 por la cual se determina la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, establece que las Empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma definido en la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 663 del 2015, reportaran a 31 de marzo de 2017, la Categoría Información Contable Pública, homologada al Catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015, en los respectivos formularios que la Contaduría General de la Nación ha dispuesto para tal fin.

Así mismo, dichas empresas para los cortes de junio, septiembre y diciembre de 2017, deberán presentar la misma información del párrafo anterior, en los siguientes plazos:

CATEGORÍA	FECHA DE CORTE	FECHA LÍMITE DE PRESENTACIÓN
INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA	31 DE MARZO 30 DE JUNIO 30 DE SEPTIEMBRE 31 DE DICIEMBRE	30 DE ABRIL 31 DE JULIO 31 DE OCTUBRE 15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE

CONCEPTO No. 20172000066171 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conservación de los documentos y soportes contables

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conservación de los documentos y soportes contables

Señora

CARMENZA ALONSO DÍAZ

Contadora Pública

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500042692, del 20 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Una empresa pyme que lleva soportes contables de causación impresos a hoy bajo RCP, por actualización de su programa bajo NIIF ¿es necesario imprimir nuevamente los soportes bajo NIIF desde enero y reemplazar los bajo RCP?”

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Es necesario considerar lo dispuesto en la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, que en el Artículo 4º, señala:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...) (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública en las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, señala:

“9.2.1 Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos. (...)

9.2.4 Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de la responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces, el cual podrá designar mediante acto administrativo, esta responsabilidad.

Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante

legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.

El representante legal o quien haga sus veces, o el servidor público responsable de la tenencia, conservación y custodia, denunciarán ante las autoridades competentes la pérdida o destrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. En este caso deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, en un período que no podrá exceder de seis (6) meses. Para la reconstrucción se tomarán como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años, contados a partir del 31 de diciembre del período contable al cual corresponda el soporte, comprobante y libro de contabilidad, sin perjuicio de las normas específicas de conservación documental que señalen las autoridades competentes”.
(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución 357 de 2008 mediante la cual se establece el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, en los numerales 3.2 y 3.7, establece:

“3.2. Manuales de Políticas contables procedimientos y funciones

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

3.7. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos. (...)

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la resolución N° 414 del 08 de septiembre de 2014 instituye:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecido en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. (...)

Parágrafo 2: Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término de costo-beneficio. Lo anterior sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca”. (Subrayado fuera del texto)

En complemento, la Resolución N° 663 de 2015 establece:

“ARTÍCULO 2º. Modifíquese el artículo 3º de la resolución 414 de 2014, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación: (...)

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para toso los efectos legales, el Plan general de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido. (...)

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual se asume el presente pronunciamiento, bajo el entendido que se trata de una entidad del sector público colombiano.

Como estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICS) la CGN emitió tres marcos normativos, a través de las siguientes resoluciones:

- Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, que incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012, el cual es aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores o captan o administran ahorro del público. (Derogada por la Resolución N° 037 de 2017 del 07 de febrero de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público).
- Resolución 414 de 2014 y sus modificatorias, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, aplicables a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del Público.
- Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Información financiera y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y Presentación de los hechos económicos aplicable a Entidades de Gobierno.

Para responder a su inquietud se deberá clasificar la entidad, de acuerdo con su función económica, como: Entidad de gobierno, si la empresa señalada produce bienes o presta servicios en forma gratuita, a precios de no mercado, o a precios económicamente no significativos; Empresa no emisora de valores o que no captan ni administra ahorro del público cuando lleva a cabo actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios en condiciones de mercado, cuya fuente principal de financiación sea la venta de

bienes o la prestación de servicios, o, como Empresa emisora de valores, o que capta o administran ahorro del público, si accede al mercado bursátil con la colocación de valores, o que captan o administran recursos del público.

Ahora bien, la Resolución N° 414 de 2014 estableció el ámbito de aplicación de estas normas a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del Público e indicó que las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podían optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto N° 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual debían enviar a la CGN la información que sustentará esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término de costo-beneficio.

Las empresas que enviaron la anterior información debieron aplicar en su totalidad los lineamientos dados en el marco normativo anexo al Decreto N° 3022 de 2013, so pena de los reportes de información que deben realizar a la CGN en las condiciones y plazos que esta haya indicado.

Es propio de la gestión administrativa de cada empresa gestionar todas las acciones y documentos que sean necesarios para soportar apropiadamente los registros contables de las operaciones, transacciones o hechos económicos que impactan los resultados o su situación financiera, todo ello bajo el contexto del Régimen de Contabilidad Pública.

Para efectos de la transición del Régimen de Contabilidad Pública Precedente al Nuevo Marco Normativo, la empresa debe conservar todos los documentos y soportes que respalden las gestiones y hechos económicos en cada una de los períodos de implementación.

En ese sentido, durante el período de transición, la empresa debió seguir utilizando para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente y, de manera simultánea, preparar información financiera de acuerdo al Nuevo Marco Normativo con el objeto de obtener información para ser utilizada únicamente con propósitos comparativos en los nuevos estados financieros en los que se aplicó por primera vez. Por tanto, la empresa tendrá que conservar, sus soportes y documentos contables para todos los efectos legales bajo las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad contenida en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, alternamente, deberá conservar los documentos y libros de contabilidad que soporten los registros

contables que dieron lugar al Estado de Situación Financiera de Apertura y los movimientos durante el período de transición de acuerdo a los lineamientos de reconocimiento y medición del Nuevo Marco Normativo.

Ahora bien, a partir del periodo de aplicación, la contabilidad deberá llevarse únicamente y para todos los efectos, sobre la base del Nuevo Marco Normativo, conservando la totalidad de documentos y soportes contables que respalden los registros contables de los hechos económicos.

De conformidad con lo anterior, en ningún caso podrá destruirse los soportes contables que respalden los hechos económicos de la empresa, por el contrario, se deberá conservar los soportes contables junto a los comprobantes de contabilidad de cada hecho económico, así como los documentos idóneos que respalden las gestiones y ajustes realizados para efectos de transición al Nuevo Marco Normativo.

CONCEPTO No. 20172000066871 DEL 26-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones. Aplicación de un único marco normativo sin posibilidad de combinar normas de marcos normativos emitidos por diferentes entes normalizadores. Normas que debe contener el Manual de políticas contables de una empresa sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014. Entidades que deben aplicar los Instructivos N° 001 de 2016 y 001 de 2017.

Doctora

MARÍA STELLA CARVAJAL LOSADA

Profesional Universitario Grado 01, Grupo Vigilancia Fiscal

Contraloría General de la República – Gerencia Colegiada del Cauca

Popayán -Cauca

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2322

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500018422, del 05 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Actualmente realizamos auditoría a la vigencia fiscal 2016 en una empresa mixta de servicios públicos, por parte de la Contraloría General de la República, y en vista que en la página web de la Contaduría General de la Nación no he podido acceder a los documentos completos del nuevo marco normativo contable de la Resolución 414 de 2014, respetuosamente solicito precisar la siguiente información para contar con elementos válidos:

1. La CGN en cuál marco normativo y numerales del marco conceptual ha determinado lo relacionado a “Otras normas” de “Concesiones”?
2. Podrían facilitarme copia del libro que sacó la CGN “MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO”?
3. Teniendo en cuenta el marco del punto 1, en el Régimen de Contabilidad Pública sigue aplicando lo establecido en el documento “Procedimientos Contables Versión 2007.13 y anteriores” a partir de enero de 2016?, de acuerdo a lo definido en los Instructivos No. 001 del 1º de febrero de 2016 y 001 del 20 de enero de 2017.
4. Si la ESP no incluyó en su Manual de Políticas Contables los aspectos contenidos en todos los numerales determinados en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, se deduce que aplicarían integralmente como lo determinó la CGN? O en defecto, si mencionó en forma general que aplicarían otra norma no contemplada en el marco normativo de la Resolución 414 de 2014, sería válida su atención si no detallaron políticas sobre su reconocimiento, medición inicial y posterior, baja en cuentas, ni revelaciones?
5. Una entidad mixta prestadora de servicios públicos eléctricos, que le aplica el marco normativo de la Resolución 414 de 2014, puede aplicar normas de otros marcos normativos diferentes, para reconocer, medir y revelar hechos derivados de contratos de gestión y operación que antes del 2014 había firmado con terceros privados para prestar los servicios de generación, distribución y comercialización de energía y para los cuales entregó sus activos en arrendamiento sin transferir totalmente los riesgos ni su propiedad?

6. En efecto, esas normas adicionales tendría que estar previamente establecidas y aprobadas en su Manual de Políticas Contables (en la etapa inicial y de transición), en forma clara y expresa con miras a realizar su medición inicial y posterior, reconocimiento, clasificación, baja en cuentas y revelaciones? Y en caso positivo, cuál sería el criterio normativo al respecto?
7. Y en el evento que durante la etapa de aplicación detectaron errores y adicionaron o modificaron sus políticas contables aprobadas sobre los activos e inversiones, eso tendría efecto retroactivo o prospectivo? Si no se determinó su efecto en las políticas.
8. Frente al hecho que en el marco normativo de la Resolución 414 de 2014 no se establecen parámetros para reconocer hechos en cuentas de orden, pero en el Catálogo General de Cuentas expedido para ese marco sí existen las cuentas de orden deudoras y acreedoras, es necesario que las empresas definan políticas contables al respecto?
9. La CGN ha establecido algún lineamiento o formato de Estados Financieros de Situación Financiera (apertura e iniciales comparativos) para revelar los saldos re expresados por efectos de ajustes posteriores a su preparación y rendición de información de convergencia? O es válido revelar las situaciones presentadas en las respectivas notas a los Estados Financieros?”

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Consideraciones pregunta N° 3

En el Instructivo N° 001 del 01 de febrero de 2016, que imparte las instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el período contable 2016, se establece:

“A continuación se imparten las instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de la adquisición y depreciación de los activos de menor cuantía, durante el período contable 2016, para las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 y las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud que optaron por aplicar el cronograma previsto en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución 663 del 30 de diciembre de 2015 (...)” (Subrayado fuera del texto)

En complemento el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución N° 663 de 2015, indica:

“Las empresas que conforman el Sistema general de Seguridad Social en salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se apliquen por primera vez el marco referido. (...)

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Instructivo N° 001 del 20 de enero de 2017 que imparte las instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el período contable 2017, estable:

“Mediante el presente instructivo se imparten las instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de la adquisición y depreciación de los activos de menor cuantía, durante el periodo contable 2017 para las Entidades de Gobierno, considerando que mediante la Resolución 693 de 2016 se modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, el cual tiene como primer periodo de aplicación el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018”. (Subrayado fuera del texto)

Consideraciones preguntas N° 4, 5 y 6

La resolución N° 414 del 08 de septiembre de 2014 instituye:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité

Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecido en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Parágrafo 1: Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, de conformidad con los criterios establecidos en el manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, la entidad solicitará, a través de la CGN, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar.

Parágrafo 2: Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término de costo-beneficio. Lo anterior sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca". (Subrayado fuera del texto)

En la información a revelar en las Notas a los estados financieros, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se establece:

"1.3.6.2 Revelaciones

62. La empresa revelará la siguiente información:

(...) b) La declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública".

Adicionalmente, referente a las políticas contables en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se establece:

"Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a

partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente". (Subrayado fuera del texto)

Consideraciones pregunta Nº 7

Sobre las políticas contables, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece:

"5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

5.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera. (...)

6. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que en observancia del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público adopte la empresa, se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la empresa registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

7. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado.

8. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la empresa aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable (el cual puede ser el inicio del propio periodo corriente) y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado por el cambio.

9. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la empresa ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política.

10. El cumplimiento de un requisito será impracticable cuando la empresa no pueda satisfacerlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Así, para un periodo anterior en particular, será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables; o si la

aplicación retroactiva implica establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo.

11. También será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si dicha aplicación requiere estimaciones de valores significativos y si es imposible identificar, objetivamente, en tales estimaciones: a) información que suministre evidencia de las circunstancias existentes en la fecha en que tales valores se reconocieron o midieron o, de la fecha en que la correspondiente información se reveló; y b) información que hubiera estado disponible cuando se autorizó la publicación de los estados financieros de los periodos anteriores. (...)

5.2. Cambios en una estimación contable

14. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la empresa para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor razonable de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

15. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva. (...)

17. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se

reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio. (...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, a continuación se da respuesta a cada de una de las preguntas objeto de esta consulta:

PREGUNTA N° 1

El tema de concesiones para empresas se encuentra desarrollado en el Numeral 3 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE, del Capítulo V OTRAS NORMAS, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

PREGUNTA N° 2

El Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, impreso por la CGN, ha sido entregado en las diferentes capacitaciones realizadas por este Despacho, de los cuales, a la fecha, no se cuenta con unidades disponibles para ser distribuidos.

No obstante, usted podrá consultar la normativa emitida por este Despacho ingresando a la página web [www. contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co) en las pestañas “Normativa” y “RCP”. En esta última al dar clic en la opción “RCP en convergencia con NIIF – NICSP”, se desplegará el link de los marcos normativos, las normas, los catálogos de cuentas, los procedimientos, las guías de aplicación, la doctrina contable pública, y los listados de las entidades que se encuentran sujetas a los ámbitos de aplicación, no solo de la Resolución N° 414 de 2014 sino también las demás resoluciones emitidas por la CGN.

PREGUNTA N° 3

Los Instructivos N° 001 de 2016 y 001 de 2017 que comprenden los lineamientos para el reconocimiento y revelación contable de la adquisición y depreciación de los activos de menor cuantía para los períodos contables 2016 y 2017, fueron emitidos por la CGN para aquellas entidades que a la fecha de su emisión no se encontraban en el período de aplicación de los Nuevos Marcos Normativos expedidos por la CGN.

Por tanto, a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, no les es aplicable estos instructivos, toda vez que estas

entidades debieron iniciar la aplicación del Nuevo Marco Normativo el 01 de enero de 2016.

Así las cosas, las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público deberán dar aplicación a los procedimientos contables emitidos por la CGN basados en el Marco Conceptual y las Normas, anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

PREGUNTA N° 4

Las políticas contables que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se encuentran plasmadas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones. Estas políticas deben ser ampliadas y adaptadas en el Manual de políticas contables, por cada empresa, respecto a sus necesidades y operaciones. No es obligatorio implementar las normas en su totalidad, toda vez que dependerá de las necesidades y operaciones de cada empresa.

Ahora bien, la Resolución N° 414 de 2014 estableció el ámbito de aplicación de estas normas e indicó que las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podían optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto N° 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual debían enviar a la CGN la información que sustentará esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término de costo-beneficio.

Las empresas que enviaron la anterior información deberán aplicar en su totalidad los lineamientos dados en el marco normativo anexo al Decreto N° 3022 de 2013, y enviar los reportes de información que deben realizar a la CGN en las condiciones y plazos que ésta haya indicado.

Por tanto, no es posible realizar combinación de los dos marcos normativos, se deberá dar aplicación a uno u otro, y mediante revelación en las Notas a los Estados financieros, la empresa deberá declarar de forma explícita y sin reservas el cumplimiento del marco normativo adoptado.

El manual de políticas contables debe estar debidamente estructurado de tal manera que se identifique el Marco Normativo adoptado, se describa el objetivo y las características

de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación y revelación de los hechos económicos, entre otros aspectos claves relevantes para el tratamiento contable de las operaciones de la empresa.

PREGUNTAS Nº 5 Y 6

Una empresa que se encuentre dentro del ámbito de aplicación de la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones deberá dar aplicación a los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. No podrá adoptar lineamientos de uno u otro marco normativo.

Como consecuencia de lo anterior, la empresa no podrá establecer en su Manual de Políticas Contables que adoptará el Marco Normativo anexo a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones, y que para casos particulares aplicará normas no contempladas dentro de este marco normativo, toda vez que los manuales de políticas de las entidades no pueden desbordar el marco normativo expedido por la CGN que deba aplicar. Si fruto del análisis y aplicación de las normas expedidas por la CGN se desprende la necesidad de modificar, ampliar o incluir nuevas normas se deberá realizar la solicitud formal a este Despacho, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente para el estudio y regulación correspondiente, en caso de ser procedente.

Por su parte, cada contrato de gestión y operación firmado por la empresa con terceros para la prestación de los servicios de generación, distribución y comercialización de energía, y del cual se desprende la entrega de activos en arrendamiento sin transferencia total de riesgos ni de su propiedad, deberá ser analizado por la administración, de tal manera que se realice la clasificación, reconocimiento y medición de acuerdo a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo, anexo a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones.

PREGUNTA Nº 7

Para efectos de determinar si el cambio o cambios de políticas contables tienen implicaciones retroactiva o prospectiva en la información financiera de la empresa, esta deberá evaluar si dichos cambios obedecen a cambios en el Marco Normativo o a cambios que en observancia del Marco Normativo que le ha correspondido aplicar a la empresa. En ese sentido, si los cambios son fruto de cambios en el Marco Normativo, la norma que efectúe dichos cambios informará sobre las implicaciones que ello conlleve, por su parte, si los cambios que en observancia del Marco Normativo ha adoptado la empresa deberán ser aplicados de manera retroactiva.

Ahora bien, cuando se presente impracticabilidad en la determinación de los efectos derivados de los cambios en las políticas contables, sobre la información financiera comparativa en uno o más períodos anteriores, la empresa aplicará la nueva política contable al periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable. En los casos que sea impracticable determinar el efecto acumulado por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la empresa aplicará la nueva política contable de forma prospectiva.

No obstante, cuando se presente errores en la aplicación de políticas contables para uno o más periodos anteriores, deberán ser corregidos en el momento que sean descubiertos, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y/o patrimonio que se vieron afectadas por este, en ningún caso afectará el resultado del período en que se haya descubierto el error.

Así las cosas, frente a errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, al periodo más antiguo al que se presente tal información. Cuando lo anterior sea impracticable, la empresa efectuará la reexpresión desde la fecha en la cual sea practicable dicha reexpresión, o de forma prospectiva si no es practicable la reexpresión. No obstante, cuando se trate de errores considerados inmateriales no se requerirá realizar reexpresión retroactiva.

PREGUNTA Nº 8

Las Normas sobre activos y pasivos contingentes se encuentran en el capítulo III del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones, allí se contempla los parámetros para el reconocimiento y revelación de los mismos. Estas normas deberán ser adoptadas dentro del Manual de políticas contables de la empresa.

PREGUNTA Nº 9

Fruto de los cambios en las políticas contables o corrección de errores de periodos anteriores, en los casos en los que se deba realizar reexpresión de saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio, la empresa deberá emitir los nuevos estados financieros con los saldos reexpresados.

Para la presentación de los Estados Financieros, la CGN ha emitido la Guía de Aplicación N° 002, documento que no tiene carácter vinculante pero si ejemplifica, por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y podrá tomarse como referente para ejercer juicios profesionales en circunstancias similares. Por tanto, es competencia de la empresa diseñar el formato de presentación del grupo de estados financieros que la misma debe emitir.

CONCEPTO No. 20172000075681 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	El saldo final que se debió tomar como saldo inicial al 1° de enero de 2015. Información a dictaminar con aplicación al nuevo marco normativo. Estados Financieros certificados que debe suministrar la empresa para efectos del dictamen contable.

Doctora

BLANCA LUCIA SANCHEZ ARIAS

Contadora

Contraloría General de Risaralda

Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500039352, del día 28 de agosto de 2017, mediante la cual solicita:

“... En mi condición de Contador y a su vez Auditor del Área de Control Fiscal Integrado de la Contraloría General de Risaralda, me permito realizar de manera respetuosa las siguientes consultas, teniendo en cuenta el ejercicio auditor que actualmente se desarrolla a una empresa bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014.

Al realizar el ESFA encuentro que el saldo inicial allí establecido fue el saldo final a diciembre de 2014, tal y como lo señala la Resolución 437 de 2015. En él también se observa los ajustes y reclasificaciones por convergencia, así como el saldo ajustado.

Las preguntas puntuales son las siguientes:

1. El saldo ajustado que presenta el ESFA debe ser el saldo inicial al primero de enero de 2015 en el balance de la cuentas, según Resolución 139 de marzo de 2015 y sus modificaciones, pues al revisar los formularios CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_2015 el saldo inicial del trimestre enero – marzo 2015 es el saldo final al 31 de diciembre de 2014, no el obtenido en el ESFA.

2 Según la Resolución No. 437 de agosto 12 de 2015, se establecieron las categorías de información, los formularios de reporte, plazos y requisitos de obligatorio cumplimiento para el envío de la información a la Contaduría General de la Nación, los cuales se relacionan.

a. Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA al 1 de enero de 2015.

b. Información elaborado en aplicación del nuevo marco a reportar en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 a partir del primer corte del año 2016.

c. Información elaborado en aplicación del nuevo marco normativo homologada al Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, versión 2007.14 y sus modificaciones, durante el año 2016.

Teniendo en cuenta lo anterior, agradezco se me informe sobre cuál reporte de información Contable CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA o CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS se debe realizar el Dictamen Contable, pues ambos fueron reportados a la Contaduría y al ser revisados se observan diferencias en sus saldos iniciales (Enero) y finales (diciembre).

3. Cuáles son los Estados Financieros certificados que debe suministrar la Entidad para efectos del Dictamen Contable, o puede certificar ambos. (...)"

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.

- Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.

ARTÍCULO 4º. Sin perjuicio de lo establecido en la presente resolución, las entidades referidas en el artículo 2º continuarán reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación y seguirán presentando la información requerida por la CGN y por los organismos de inspección, vigilancia y control, en el marco de sus competencias, durante los períodos de preparación obligatoria, de transición y aplicación. (...)”

El Artículo 26º del Capítulo 3 de la Resolución N° 706 de 2016, relativo a la información homologada a reportar en el Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 26º. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA – CONVERGENCIA, HOMOLOGADA. Las empresas deberán reportar la categoría Información Contable Pública - Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y reportarla en la Categoría Información Contable Pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4º. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, 5º. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, y 16. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución. (...)”

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política, tomando como base los saldos obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo y reportados en la categoría Información Contable Pública - Convergencia.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. De acuerdo con el cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, el período de transición corresponde al comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, exceptuando las empresas que conforman el SGSSS y se acogieron al cronograma anexo en la Resolución N° 663 de 2015, para lo cual, durante este período, debieron seguir utilizando, para todos

los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, del Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Por lo tanto, dichas empresas debieron reportar a la CGN como saldo inicial en el reporte del trimestre enero – marzo de 2015, a través de los formularios CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_2015, el saldo final al 31 de diciembre de 2014 obtenido con aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

A su vez, las empresas señaladas anteriormente debieron reportar el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, elaborado según lo dispuesto en el instructivo N° 002 de 2014, mediante el aplicativo CHIP, en el formulario CGN2015_001_ESFA_CONVERGENCIA, conforme el Artículo 3 de la Resolución N° 437 de 2015, derogada posteriormente por la Resolución N° 706 de 2016.

2. A partir del 1º de enero de 2016, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, exceptuando a las empresas que se acogieron al cronograma anexo en la Resolución N° 663 de 2015, debieron llevar la contabilidad, para todos los efectos legales, bajo el nuevo marco normativo. Por lo tanto, el dictamen contable se debe efectuar sobre los estados financieros con corte al 31 de diciembre de 2016, elaborados conforme a los criterios del nuevo marco normativo, y cuya información debió ser reportada en la categoría información contable pública – convergencia.

Ahora bien, a su vez dichas empresas deben realizar el reporte de la información homologada en Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, únicamente para los cortes al 31 de diciembre de 2016 y 2017, con el propósito de adelantar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador General de la Nación, tomando como base los saldos obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo, más no deben llevar paralelamente la contabilidad bajo los criterios contemplados en el Régimen de Contabilidad Precedente.

3. Para las empresas señaladas en el párrafo inmediatamente anterior, a partir del periodo de aplicación, comprendido entre el 1º de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2016, se deben certificar únicamente los estados financieros elaborados conforme los criterios del Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000105941 DEL 24-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Instancia para aprobación políticas contables, aprobación ajustes contables por cambio de marco normativo y los que se originan en la corrección de errores después del ESFA

Doctora
 MARTHA YOLIMA PASACHOA MORENO
 Subgerente Corporativa
 Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente E.S.E.
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500045692, del 11 de octubre de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable de:

- 1.- ¿El Manual de Políticas Contables se debe aprobar mediante Acto Administrativo de la Gerencia o Junta Directiva?
- 2.- ¿Los ajustes contables realizados a los activos y pasivos de la Institución, los cuales afectan la cuenta impactos por la transición al Nuevo Marco Normativo, se deben aprobar por parte de la Junta Directiva?
- 3.- Los ajustes contables realizados con posterioridad a la entrega del informe contable del primer trimestre de la vigencia 2017, ¿deben afectar la cuenta Impactos por la Transición al Nuevo Marco Normativo o contra la cuenta del patrimonio denominada resultados de ejercicios anteriores?

CONSIDERACIONES

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece:

“ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO. (...)

PARÁGRAFO. El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

De otro lado, la Resolución N° 193 de 2016, en el párrafo 1 y 2 del Artículo 5º, señala lo siguiente:

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), que optaron por aplicar el cronograma previsto en el párrafo 1 del artículo 32 de la Resolución 663 de 2015, por la cual se modifica la Resolución 414 de 2014, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. (...).

Parágrafo 2. A partir del 12 de enero de 2018, todas las entidades públicas aplicarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, y presentarán el informe de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina la Contaduría General de la Nación. (Subrayados fuera de texto)

En los numerales 2.1.1, 2.1.2 y 3.2.4 del anexo de la citada Resolución, que contiene el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, se establece lo siguiente:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que

direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.”

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”
(Subrayado fuera de texto)

Respecto de las funciones asignadas a las Juntas Directivas y gerentes de las Empresas Sociales del Estado, se debe recordar lo señalado por el Decreto N° 1876 del 3 de agosto de 1994 por el cual se reglamentan los artículos 194, 195 y 197 de la Ley N° 100 de 1993, establece:

“Artículo 11º.- Funciones de la Junta Directiva. Sin perjuicio de las funciones asignadas a las Juntas Directivas por ley, Decreto, Ordenanza o Acuerdo u otras disposiciones legales, ésta tendrá las siguientes:

(...)

Aprobar los Manuales de Funciones y Procedimientos, para su posterior adopción por la autoridad competente.

Artículo 12º.- De la denominación de los actos de la Junta Directiva. Los Actos de la Junta Directiva de denominarán acuerdos, se numerarán sucesivamente con indicaciones del día, mes y año en que se expidan y serán suscritos por el Presidente y Secretario de la misma. De los acuerdo se deberán llevar un archivo consecutivo.” (Subrayados fuera del texto).

Igualmente, el Decreto 139 del 17 de enero de 1996, Por el cual se establecen los requisitos y funciones para los Gerentes de Empresas Sociales del Estado y Directores de Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud del sector público y se adiciona el Decreto número 1335 de 1990, prescribe:

“ARTICULO 4o. DE LAS FUNCIONES DEL CARGO DE GERENTE DE EMPRESAS SOCIAL DEL ESTADO Y DE DIRECTOR DE INSTITUCION PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD PUBLICA DEL PRIMER NIVEL DE ATENCION. Son funciones del Gerente de Empresas Social del Estado y de Director de Institución Prestadora de Servicios de Salud Pública del primer nivel de atención, además de las definidas en la Ley, Ordenanza o Acuerdo, las siguientes:

(...)

10. Organizar el sistema contable y de costos de los servicios y propender por la eficiencia utilización del recurso financiero.

(...)

23. Las demás que establezcan la Ley y los reglamentos y las Juntas Directivas de las Entidades.” (Subrayados fuera del texto)

Ahora bien, la norma de Corrección de errores contenida en el citado nuevo Marco Normativo dispuesto como anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, dispone lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Quando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta **3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**, así:

“Representa el valor de las utilidades o excedentes acumulados de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor de las pérdidas o déficit acumulados no absorbidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de las pérdidas o déficit del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las utilidades o excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- El valor de las pérdidas o déficit absorbidos mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayados fuera de texto)

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones establece lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su

reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contiene la siguiente cuenta:

3268- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN: “Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, en el numeral 2 la Circular Externa N° 003 de 2016, se establece lo siguiente:

“2. De acuerdo con las inconsistencias observadas en el análisis de la información contable reportada a la Contaduría General de la Nación (CGN), es necesario tener en cuenta las siguientes instrucciones para el reporte de la información:

(...) d. Para realizar el proceso de homologación para el reporte de los cortes de septiembre y diciembre de 2016, el impacto patrimonial registrado en la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, debe homologarse en la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública versión 2007.15; separando a nivel auxiliar el valor del impacto patrimonial de los demás conceptos y revelar este valor en las notas específicas a los estados contables.”

(...)

g. A partir del corte de septiembre de 2016, la Contaduría General de la Nación (CGN) no otorgará prórrogas a ninguna entidad, para el reporte de las categorías administradas por la CGN, asimismo, una vez cerrado el sistema CHIP no se hará apertura para corrección, retransmisión y retransmisión de la información." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1.- Aprobación de las políticas contables en las Empresas Sociales del Estado

De conformidad con lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el anexo a la Resolución N° 193 de 2016, "Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, numeral 2.1.1, las políticas contables deben formalizarse mediante un documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

Ahora bien, en atención a la normatividad vigente que señala las competencias asignadas a las Juntas Directivas de las Empresas Sociales del Estado y de quienes cumplen funciones de gerentes en ese tipo de empresas, se advierte que la responsabilidad de la aprobación de las políticas contables recae sobre el nivel directivo, dentro del cual quedan también contempladas las Juntas Directivas. En consecuencia debe seguirse el siguiente orden, a efectos de determinar la competencia respectiva:

6. Examinarse si dentro de la normatividad superior existe un ordenamiento que defina dicha función. Para el caso de las Empresas Sociales del Estado, ella estaría comprendida dentro de las funciones asignadas a los Gerentes de las ESE del primer nivel de atención, por cuanto así lo dispone el Decreto 139 de 1996; y de las Juntas Directivas en las Empresas de los demás niveles, toda vez que ellas quedan cubiertas por lo dispuesto en el Decreto 1876 de 1994.
7. De no existir norma superior que regule el asunto, deberá examinarse lo estipulado en los estatutos de cada Empresa y actuar de conformidad con lo dispuesto en este.
8. Si no existiere normatividad al respecto, la competencia para aprobar los manuales de políticas contables recae sobre el representante legal o el máximo directivo de la entidad, tal como lo dispone la CGN en el numeral 2.1.1. del anexo a la Resolución N° 193 de 2016.

El medio de aprobación lo debe definir cada entidad, de conformidad con los mecanismos normales mediante los cuales se pronuncia oficialmente la instancia en quien recaiga la responsabilidad, de conformidad con los lineamientos señalados en estas conclusiones.

2.- Competencia para la aprobación de los ajustes contables que se deben reconocer contra la cuenta “Impactos por la transición al Nuevo Marco Normativo”

Adicionalmente a la formulación y aprobación de políticas contables, las entidades contables públicas también deben formular y aprobar políticas de operación contable dispuestas para facilitar la ejecución del proceso contable, las cuales deben asegurar y precisar, entre otros aspectos, la forma como fluye la información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, los mecanismos para garantizar la sostenibilidad del sistema contable y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

El Régimen de Contabilidad Pública no ha predeterminado que los ajustes derivados del cambio normativo deban ser aprobados por una determinada instancia jerárquica. Por tanto, para ello debe examinarse si dentro de los manuales de funciones u operativos se contempla alguna definición al respecto, caso en el cual deberá procederse de conformidad con lo preceptuado, en caso contrario corresponde a la entidad, en desarrollo de su autonomía administrativa, tomar las decisiones pertinentes.

Por tanto, en desarrollo de la formulación de las políticas operativas, la entidad establecerá directrices, procedimientos, instrucciones, o lineamientos sobre análisis, depuración y seguimiento de cuentas para el mejoramiento y sostenibilidad de la calidad de la información, en donde definirá la instancia sobre la cual recae la competencia para la aprobación de los ajustes contables dependiendo, entre otros aspectos, de su naturaleza, circunstancias que los originan, disponibilidad de documentos soporte y de su materialidad.

3.- Procedimiento para el registro de ajustes a saldos contables a 1º de enero de 2017, que deben efectuarse luego de que se haya presentado oficialmente el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA en las Empresas Sociales del Estado que se acogieron a lo dispuesto en la Resolución N° 663 de 2016.

Una vez haya identificado la presencia de omisiones e inexactitudes en la información financiera revelada en el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, corresponde a la empresa ordenar los ajustes contables pertinentes en el periodo en el que se descubran, atendiendo para ello lo dispuesto en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

La opción de retransmisión del Estado de Situación Financiera de Apertura no está contemplada por la CGN de acuerdo con lo establecido en la Circular N° 003 de 2016; por tanto, si el error ocurrió en periodos anteriores, la empresa deberá ajustar la subcuenta y cuenta del activo, pasivo o patrimonio afectada, y como contrapartida afectará el patrimonio en la cuenta que representa el saldo por concepto de resultados acumulados de periodos anteriores, si el ajuste afectaba el resultado del periodo en que se produjo el error; o la cuenta de patrimonio correspondiente, si el ajuste se debía presentar en el otro resultado integral.

Cuando el error identificado en el ESFA sea inmaterial se corregirá ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error y no se requerirá su reexpresión retroactiva. En todo caso, el efecto de la corrección de un error en el ESFA, sea material o no material, no se incluirá en el resultado de la vigencia actual.

CONCEPTO No. 20172000107971 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Aplicación de un marco normativo que no le corresponde.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Cambio de un marco normativo a otro. Doctrina contable aplicable a estas entidades.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Cambio de un marco normativo a otro. Aplicación de un marco normativo que no le corresponde. Doctrina contable aplicable a estas entidades.

Doctor

JOSÉ MIGUEL MENDOZA

Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500048182, del día 30 de octubre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

“(…) I. Permanencia

Las resoluciones que la Contaduría General de la Nación ha expedido con los nuevos marcos normativos para el sector público, no contemplan el concepto de permanencia⁸ lo que en nuestra opinión obedece a la naturaleza jurídica de las mismas. No obstante, surgen las siguientes inquietudes:

1. Situación: Si una empresa pública o mixta está clasificada en Resolución 37 de 2017 (NIIF PLENAS), pero en un momento dado deja de cumplir los requisitos que se le aplique dicha resolución, como, por ejemplo, si deja de tener valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores:

- ¿Deben hacer el cambio para aplicar resolución 414 de 2014?
- ¿En qué momento después de que se cumplan los requisitos para pertenecer a otro grupo deben hacerlo?

⁸ Entendida como el requerimiento de cumplir tres años aplicando el mismo marco normativo, para luego por cumplimiento de los requisitos legales y por decisión propia cambiar a otro marco normativo.

- ¿Si deben aplicar otro marco normativo, tienen que elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura —ESFA y cumplir un periodo de transición y aplicación?
- ¿Se debe solicitar permiso o solamente informar? y a qué autoridad(es) de supervisión — regulación?

2. Situación: Las empresas que no cotizan en el mercado público de valores y que no captan ni administran ahorro del público que optaron por aplicar el marco normativo para PYMES, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014:

- ¿Pueden voluntariamente dejar de aplicar dicho marco normativo y comenzar a aplicar el marco normativo de la resolución 414 de 2014?
- ¿En qué momento después de que se decida pertenecer a grupo Resolución 414 deben hacerlo?
- ¿Si van a cambiar de marco normativo, tienen que elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura —ESFA y cumplir un periodo de transición y aplicación?
- ¿Se debe solicitar permiso o solamente informar y a qué autoridad(es) de supervisión — regulación?

II. Aplicación marco normativo que no corresponde

1. Situación: Dentro del proceso de vigilancia a empresas de naturaleza pública prestadoras de servicios públicos domiciliarios, se ha podido establecer que algunas de ellas están aplicando un marco normativo distinto del que les corresponde dentro del ámbito del Régimen de Contabilidad Pública (Públicos, Resoluciones 037 de 2017 y 414 de 2014)

Sin perjuicio de las acciones que adelante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la aplicación de un marco normativo errado, nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cómo debería ajustarse la contabilidad para subsanar esta situación?
- ¿Se debe tratar como un cambio en políticas contables, estimaciones o corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Se debe iniciar el proceso nuevamente aplicando el marco normativo que corresponde, es decir, ‘empezar de nuevo’, lo que implica preparar un nuevo estado de situación financiera de apertura y cumplir un periodo de transición y aplicación según el cronograma establecido por cada Resolución?

2. Situación: Dentro del proceso de vigilancia a empresas de naturaleza pública prestadoras de servicios públicos domiciliarios, se ha podido establecer que algunas de ellas están aplicando un marco normativo distinto del que les corresponde, pero dentro del ámbito de los marcos técnicos normativos expedidos por Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo (Privados, grupos 1,2 y 3).

Sin perjuicio de las acciones que adelante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la aplicación de un marco normativo errado, nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cómo debería ajustarse la contabilidad para subsanar esta situación?
- ¿Se debe tratar como cambio en políticas contables, estimaciones o corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Se debe iniciar el proceso nuevamente aplicando el marco normativo que corresponde, es decir, ‘empezar de nuevo’, lo que implica preparar un nuevo estado de situación financiera de apertura y cumplir un periodo de transición y aplicación según el cronograma establecido por cada Resolución?

III. Conceptos y doctrina contable

Situación: La misión de la Contaduría General de la Nación, está enmarcada en la Ley 1753 de 2015 Plan Nacional de Desarrollo para el periodo 2014-2018, y señala que son ‘la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, que uniforma, centraliza y consolida la contabilidad pública, con el fin de elaborar el Balance General, orientado a la toma de decisiones de la administración pública general, que contribuye a la gestión de un Estado moderno y transparente’. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el artículo 6 de la Ley 1314 de 2009, establece lo siguiente:

‘Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información’. (Subrayado fuera de texto).

Así, pues, de lo anterior se entendería que, el respeto a la facultades regulatorias incluye también la autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, por lo que se concluye que los conceptos expedidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no son de aplicación para el sector público, sin embargo, en el proceso de aplicación de los nuevos marcos normativos tanto privados como públicos, esta Superintendencia ha encontrado asuntos que se encuentran ligados a los dos regímenes, por lo tanto, surgen las siguientes preguntas:

- ¿Los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública?
- ¿La doctrina expedida por la Contaduría General de la Nación debe ser tenida en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican marcos normativos de grupos 1, 2 y 3?
- En caso de que una empresa haya optado por aplicar marco normativo de grupo 2, en cumplimiento del parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014, ¿debe acatar la doctrina pública o privada?
- Para el caso de los clasificados en Grupo Resolución 37 de 2017, quienes deben aplicar el régimen de contabilidad pública que adoptó el anexo correspondiente a los decretos 2420 de 2015 y sus modificaciones, ¿deben acoger los conceptos del CTCP o la doctrina de la contaduría general de la nación?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

La Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un

complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)” (Subrayado fuera del texto)

La NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores anexa al Decreto N° 2420 de 2015, establece lo siguiente con respecto a los errores:

“41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen tanto errores materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos siguientes (véanse los 42 a 47). (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

I. Permanencia

Cuando una empresa clasificada como de aquellas que inicialmente deben aplicar bien sea el marco normativo dispuesto en la Resolución N° 037 de 2017 o en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y que en algún momento dejen de cumplir los requisitos respectivos, efectivamente deben efectuar el cambio para aplicar el marco normativo que corresponda a su nueva condición.

Para efectos de las competencias de la CGN, las empresas incursas en alguna de estas situaciones, deben informar a este organismo, con el propósito que se adelanten los trámites respectivos de clasificación con miras a viabilizar sus reportes contables en la plataforma tecnológica; en tanto que con respecto a otros organismos, deberán atenerse a lo que ellos tengan dispuesto sobre la materia.

Los demás aspectos contemplados en los puntos 1 y 2 de su consulta, serán objeto de revisión a efectos de determinar los ajustes normativos que pudieran requerirse para solventar las situaciones respectivas.

II. Aplicación de un marco normativo que no corresponde

Las empresas que no hayan aplicado correctamente el marco normativo correspondiente a su clasificación, atendiendo a la lista de entidades expedido por la CGN para cada uno de los marcos normativos, no prepararán un nuevo estado de situación financiera de apertura, con un nuevo periodo de transición y aplicación, sino que deberán aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones o la NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores anexa al Decreto N° 2420 de 2015, según corresponda al marco normativo que les sea aplicable.

III. Conceptos y doctrina contable

La CGN es la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, que uniforma, centraliza y consolida la contabilidad pública en el país y por lo tanto, las entidades del Estado deben tener en cuenta únicamente las políticas, principios y normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales expedidas por esta entidad para la

preparación de la información contable.

Así mismo, en atención a la sentencia C-487 de 1997 de la Corte Constitucional, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, que incluye tanto empresa que aplican NIIF Pymes, en cumplimiento del parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, como a las empresas bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 37 de 2017. Por lo tanto, la doctrina emitida por la Contaduría, la cual se encuentra dotada de fuerza vinculante, debe ser acogida obligatoriamente por estas empresas del sector descentralizado. No obstante, la CGN tiene como política consultar la doctrina expedida por el CTCP cuando se trate de asuntos en los cuales existe transversalidad en la regulación contable de que trata el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009.

Ahora bien, las empresas privadas que no se encuentre bajo en ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, no deberán tener en cuenta la doctrina expedida por esta entidad de regulación, dado que en este caso la competencia le asiste al Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

CONCEPTO No. 20172000108071 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Modificación de la fecha de una factura Emisión de cuenta de cobro para soportar el cambio de fecha de una factura Amparo de las facturas emitidas ante los entes del sector público de salud por el decreto N° 1281 del 2002 Vulneración del principio de devengo cuando se aceptan facturas con fecha de periodos contables anteriores

Doctora

LUZ ADRIANA PALACIO GARCÍA

Contadora

E.S.E. Hospital Santa Mónica

Dosquebradas - Risaralda

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2357

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Apreciada doctora Luz Palacio:

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500029142, del día 14 de junio de 2017, en la cual se señala:

“HECHO: una entidad pública del sector salud, recibe una factura de un proveedor con fecha de un periodo que ya fue cerrado contablemente dentro de la vigencia.

Se puede solicitar la modificación de la fecha de esta factura? Puede la entidad siendo del sector privado emitir una cuenta de cobro para soportar el cambio de fecha de esa factura? Si esta factura es presentada ante un ente del sector público de salud se puede amparar por el decreto No. 1281 de 2002 artículo 7? El cual cita lo siguiente:

Las cuentas de cobro, facturas o reclamaciones ante las entidades promotoras de salud, las administradoras del régimen subsidiado, las entidades territoriales y el Fosyga, se deberán presentar a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la prestación de los servicios o de la ocurrencia del hecho generador de las mismas. Vencido este término no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.

Es de aclarar que existe un principio universal que se debe cumplir por cada organización o entidad dentro de su sistema contable y es causación o devengo que garantiza el registro oportuno de las operaciones y transacciones dentro de un periodo.

En que (Sic) casos (Sic) vulnerando el principio de causación, se pueden aceptar facturas con fecha de periodos contables anteriores?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1, 2 y 4. Modificación de la fecha de una factura, emisión de cuenta de cobro para soportar el cambio de fecha de dicha factura y vulneración del principio de devengo cuando se aceptan facturas con fecha de periodos contables anteriores

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable expedida mediante Resolución N° 525 de 2016, la cual es transversal a los Marcos Normativos emitidos por la Contaduría General de la Nación, establece:

“3.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

(...)

3.4 Prohibiciones relacionadas con los documentos contables.

En los documentos contables no se puede tachar, mutilar, enmendar, eliminar, alterar las denominaciones y cuantías ni adicionar información a la inicialmente establecida en el documento.

Si un soporte de contabilidad debe ser corregido, la entidad debe anular el documento inicial y solicitar al tercero que lo expidió uno nuevo o, en el evento en que sea originado internamente, deberá ser reproducido de acuerdo con el procedimiento que para tal efecto se haya definido.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución Nº 193 de 2016 por la cual se incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

“3.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos De las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, establece:

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que

se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

(...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 3. Amparo de las facturas emitidas ante los entes del sector público de salud por el decreto Nº 1281 del 2002

La Ley 1438 de 2011, emitida por el Congreso de Colombia, “Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones”, establece lo siguiente:

“Artículo 56. Pagos a los prestadores de servicios de salud. Las Entidades Promotoras de Salud pagarán los servicios a los prestadores de servicios de salud dentro de los plazos, condiciones, términos y porcentajes que establezca el Gobierno Nacional según el mecanismo de pago, de acuerdo con lo establecido en la Ley 1122 de 2007.

El no pago dentro de los plazos causará intereses moratorios a la tasa establecida para los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

(...)

Las entidades a que se refiere este artículo, deberán establecer mecanismos que permitan la facturación en línea de los servicios de salud, de acuerdo con los estándares que defina el Ministerio de la Protección Social.

También se entienden por recibidas las facturas que hayan sido enviadas por los prestadores de servicios de salud a las Entidades Promotoras de Salud a través de correo certificado, de acuerdo a lo establecido en la Ley 1122 de 2007 (...).

Por su parte, el decreto 1281 de 2002, emitido por el Presidente de la República de Colombia, “Por el cual se expiden las normas que regulan los flujos de caja y la utilización oportuna y eficiente de los recursos del sector salud y su utilización en la prestación”, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 7°. Trámite de las cuentas presentadas por los prestadores de servicios de salud. Además de los requisitos legales, quienes estén obligados al pago de los servicios, no podrán condicionar el pago a los prestadores de servicios de salud, a requisitos distintos a la existencia de autorización previa o contrato cuando se requiera, y a la demostración efectiva de la prestación de los servicios.

(...)

Las cuentas de cobro, facturas o reclamaciones ante las entidades promotoras de salud, las administradoras del régimen subsidiado, las entidades territoriales y el Fosyga, se deberán presentar a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la prestación de los servicios o de la ocurrencia del hecho generador de las mismas. Vencido este término no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1, 2 y 4. Modificación de la fecha de una factura, emisión de cuenta de cobro para soportar el cambio de fecha de dicha factura y vulneración del principio de devengo cuando se aceptan facturas con fecha de periodos contables anteriores.

Los hechos económicos deben ser reconocidos cuando surjan los derechos y obligaciones, así mismo, sus registros deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

En este orden de ideas, si bien una empresa puede informar a sus proveedores una fecha límite para la recepción de facturas, ello no la exime de registrar todas las operaciones en el momento en el cual surge la obligación, lo anterior implica que las facturas expedidas en diciembre del respectivo año pueden entregarse en enero del año siguiente sin que la empresa pueda negarse a recibirla y sin estar vulnerando el principio de devengo, pues la entidad deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar que ésta quede reconocida en el período contable en que efectivamente ocurrieron los hechos económicos. Así las cosas, no es viable pretender modificar la fecha de una factura.

Si la Empresa omitió el registro de la operación, se configura un error contable el cual deberá ser tratado conforme a la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, razón por la cual el ajuste que deberá adelantar, será mediante la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa. Por su parte, la Empresa deberá realizar el ajuste en el periodo en el que se encontró el error, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

El ajuste indicado en el párrafo anterior, se realizará siempre que el error sea considerado como material. No obstante, para aquellos errores clasificados como no materiales o cuando su reexpresión retroactiva sea considerada impracticable, no se requerirá la

reexpresión retroactiva a la que hace referencia el marco normativo, caso en el cual se deberán realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

Pregunta 3. Amparo de las facturas emitidas ante los entes del sector público de salud por el decreto N° 1281 del 2002.

Para efectos contables, la Empresa deberá ceñirse a lo indicado en los párrafos anteriores, toda vez que lo prescrito en el decreto 1281 del 2002, artículo 7, aplica solamente para determinar los requerimientos de presentación y pago de la facturación, mas no de su registro contable..

CONCEPTO No. 20172000109931 DEL 19-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro al Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conservación de los documentos y soportes contables

Doctora

LUZ GABRIELA GIRALDO RAMIREZ

Profesional Especializado

Lotería del Quindío

Armenia Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500049242, del 03 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

La lotería del Quindío pertenece al régimen de Contabilidad pública, no cotizamos al mercado de valores ni captamos dineros del público, nuestro marco se encuentra regulado en la resolución 414 de 2014.

En ese orden de ideas, la lotería del Quindío, se encuentra realizando informe tanto en norma precedente como NIIF.

Cuales soportes contables se deben tener impresos los de norma precedente o de NIIF?

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 525 de 2016 que incorpora como parte Integral del Régimen de Contabilidad Pública, la norma de El Proceso Contable y Sistema Documental Contable, en su artículo 1º. Numerales 3 y 4 establece:

3. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

3.1 Soportes de contabilidad Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias.

Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos. Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

3.2 Comprobantes de contabilidad. Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas

con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, y como parte de las políticas contables, se deberán definir los comprobantes para el reconocimiento de los hechos económicos, lo cual implica, entre otros aspectos: determinar cuáles van a ser los comprobantes y sus denominaciones; la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales; las operaciones que se van a resumir, y la periodicidad con la cual se elaborarán, que en ningún caso podrá exceder de un mes.

Los comprobantes de contabilidad deben elaborarse en español, en forma cronológica y como mínimo se debe identificar: la entidad, la fecha, el número, una descripción del hecho económico, la cuantía, el código y la denominación de las cuentas afectadas; de igual forma, el sistema de información financiera empleado debe permitir identificar la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y aprobó.

De acuerdo con el sistema de gestión documental implementado por la entidad, los comprobantes de contabilidad pueden tener, o no, anexos los soportes. Se entiende como sistema de gestión documental el conjunto de actividades administrativas y técnicas tendientes a la planificación, manejo y organización de la documentación producida y recibida por las entidades, desde su origen hasta su destino final, con el objeto de facilitar su utilización y conservación.

En los comprobantes de contabilidad se debe hacer una referencia a los soportes que sustentan la transacción, con independencia de que estos se adjunten o no a dichos comprobantes.

3.3 Libros de contabilidad. Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad.

3.3.1 Libros principales

Los libros principales sintetizan información sobre los recursos, obligaciones, ingresos, costos y gastos de una entidad y resumen las operaciones llevadas a cabo durante un periodo contable determinado. Los libros principales son: el libro diario y el libro mayor.

3.3.1.1 Libro diario

El libro diario registra cronológicamente los movimientos diarios de cada una de las cuentas afectadas. En este libro se debe identificar como mínimo: la fecha a la cual corresponde el movimiento de la cuenta, el código y la denominación de la cuenta y el movimiento diario débito y crédito de la partida contable.

Los movimientos débitos y créditos de las cuentas del libro diario deben ser producto de las afectaciones contables realizadas por medio de los comprobantes de contabilidad. De esta forma, no puede existir registro en el libro diario que no tenga vinculado un comprobante de contabilidad y este a su vez debe tener un soporte de contabilidad.

3.3.1.2 Libro mayor

El libro mayor resume por mes el saldo inicial, el movimiento y el saldo final de las cuentas. En este libro se debe identificar como mínimo: el mes al cual corresponden los saldos iniciales, el movimiento débito y crédito y el saldo final de la cuenta. Las cuentas se deben presentar de acuerdo con la secuencia establecida en la estructura del catálogo general de cuentas y los movimientos mensuales débitos y créditos de cada una de estas deben corresponder con las cifras registradas en el libro diario.

3.3.2 Libros auxiliares

Los libros auxiliares detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad. En los libros auxiliares se debe identificar como mínimo: el periodo que comprende el libro auxiliar; la fecha, clase y número del comprobante de contabilidad que originó el registro; la descripción general del hecho o hechos económicos que se registran en el comprobante de contabilidad; el valor por el cual se afecta la cuenta, y el saldo inicial y final de la misma.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, se deberán definir los libros auxiliares que, como mínimo, requerirá la entidad para llevar a cabo el registro de los hechos económicos; no obstante, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas de la entidad, estas se asimilarán a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados

financieros, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no se requerirá que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

3.4 Prohibiciones relacionadas con los documentos contables.

En los documentos contables no se puede tachar, mutilar, enmendar, eliminar, alterar las denominaciones y cuantías ni adicionar información a la inicialmente establecida en el documento.

Si un soporte de contabilidad debe ser corregido, la entidad debe anular el documento inicial y solicitar al tercero que lo expidió uno nuevo o, en el evento en que sea originado internamente, deberá ser reproducido de acuerdo con el procedimiento que para tal efecto se haya definido.

Tratándose de comprobantes y libros de contabilidad, está prohibido alterar el orden cronológico en que se presentan los hechos económicos. En los comprobantes de contabilidad, los errores se corrigen por medio de un nuevo comprobante, ajustando las partidas afectadas; en este caso, los asientos contables que se realicen en los libros auxiliares deben reflejar los movimientos correspondientes producto del ajuste efectuado.

Cuando la captura y procesamiento de datos se lleve a cabo en forma manual, la corrección de errores en los libros se debe hacer anulando el folio o el asiento contable, según corresponda, y realizando la anotación respectiva. En este evento, se debe indicar la causa, la fecha de la anulación del folio o asiento y el nombre y firma del funcionario que autoriza la anulación.

4 CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

4.1 Medios y tiempo de conservación. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación

contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental. El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.

4.2 Pérdida y reconstrucción de documentos. Cuando se presente la pérdida de soportes, comprobantes o libros de contabilidad, deberá activarse el plan de contingencia y de continuidad establecido por la entidad, en desarrollo del sistema de gestión de calidad y administración del riesgo. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones administrativas y legales que se deban adelantar como consecuencia de este hecho.

En todo caso, deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, partiendo de los estados financieros más recientes reportados a las diferentes instancias, los informes de terceros, la información archivada en medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, y demás información que se considere pertinente.

La Resolución N° 706 de 2016 por la cual se establece la información a reportar los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación en su artículo 26 establece:

Artículo 26 CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PÚBLICA – CONVERGENCIA, HOMOLOGADA. Las Empresas deberán reportar la categoría Información Contable Pública – Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y reportarla en la Categoría Información contable pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4° CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PUBLICA, 5° FORMULARIOS DE LA CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PUBLICA Y 16°. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACION A LA CONTADURIA GENERAL DE LA NACION.
(...)

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política, tomando como base los saldos obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo y reportados en la categoría Información Contable Pública – Convergencia.

PARAGRAFO. El proceso de homologación es el de los saldos obtenidos en aplicación del marco normativo establecido en la Resolución N° 414 de 2014 y modificaciones, incorporándolos al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones

La Resolución N° 663 de 2015 establece:

“ARTÍCULO 2º. Modifíquese el artículo 3º de la resolución 414 de 2014, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación: (...)

Período de transición: es el comprendiendo entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para toso los efectos legales, el Plan general de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido. (...)

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

A partir del periodo de aplicación, la contabilidad deberá llevarse únicamente y para todos los efectos, sobre la base del Nuevo Marco Normativo, conservando la totalidad de documentos y soportes contables que respalden los registros contables de los hechos económicos.

De conformidad con lo anterior, en ningún caso podrá destruirse los soportes contables que respalden los hechos económicos de la empresa, por el contrario, se deberán conservar junto a los comprobantes de contabilidad de cada hecho económico, así como los documentos idóneos que respalden las gestiones y ajustes realizados para efectos de transición al Nuevo Marco Normativo.

Ahora bien, con respecto de la presentación de reportes la Empresa presentará la información a nivel de Reporte de acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 706 de 2016 de la Contaduría General de la Nación, sin que ello conlleve a la ejecución de un proceso contable alterno, pues se trata solamente de un reporte de los saldos contables elaborados bajo el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, homologado al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000110441 DEL 20-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco normativo contable utilizado para distribuir utilidades del año 2016

Doctora:
SANDRA BOLAÑOS
Jefe Financiera
Sociedad Hotelera Tequendama S.A.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550002862, del 26 de enero de 2017, mediante la cual se solicita conceptuar bajo qué Marco normativo contable la Sociedad debe distribuir sus utilidades del año 2016.

Al respecto, me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones establece que el periodo de aplicación para las empresas que no se acogieron a lo dispuesto en su párrafo 1, es el siguiente:

“Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

El artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones estableció que a partir del 1° de enero de 2016, las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público que no se acogieron a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo en mención, deben llevar su contabilidad para todos los efectos,

bajo el nuevo marco normativo, lo cual incluye la determinación de las utilidades a distribuir.

Por otra parte, es necesario recordar que no está dentro de las competencias de la CGN pronunciarse respecto de las decisiones sobre la distribución de las utilidades de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, toda vez que es competencia de la Junta Directiva realizar el análisis respectivo de los resultados y demás condiciones financieras de la empresa para preparar el proyecto de distribución de utilidades, el cual debe ser presentado a la Asamblea General de Accionistas para su consideración y aprobación.

CONCEPTO No. 20172000111301 DEL 21-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no capta ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Vigencia decretos reglamentarios 1282 de 2002 y 1914 de 2003.

Doctora

DEYANID PEÑA VARELA

Asesor Control Interno

E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Chiquinquirá – EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P.

Chiquinquirá - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500050422, del 15 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“El presente tiene por objeto solicitar concepto sobre si se encuentra vigente el decreto reglamentario 1282 de 2002. “Por el cual se reglamenta la Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, sobre el saneamiento contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones”. Y si se aplica para la empresa de servicios públicos EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P., modificado parcialmente por el decreto 1914 del 10 de julio de 2003. “Por el cual se reglamente parcialmente la Ley 716 del 24 de diciembre de 2001 sobre el saneamiento contable en el sector público y se dictan otras disposiciones”.

El artículo 7º del decreto 1914 de 2003, señala:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2374

Artículo 7º. Control interno contable. El representante legal y el máximo organismo colegiado de dirección, según sea la entidad pública que se trate, serán responsables de adelantar las gestiones necesarias que conduzcan a garantizar la sostenibilidad y permanencia de un sistema contable que produzca información razonable y oportuna.

Los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, en el contexto de lo establecido por la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar cuatrimestralmente, según lo dispuesto por el Contador General, la implementación del control interno contable necesario para mantener la calidad de la información financiera, económica y social del ente público, que haga sostenible el proceso de saneamiento contable efectuado”.

Por lo anterior, mi pregunta va encaminada a ¿está actualmente la obligación de realizar la evaluación de la cual trata el artículo 7º del decreto 1914 de 2003.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El Congreso de Colombia el 24 de diciembre de 2001 expidió la Ley 716, “

La ley 716 de 2001 “Por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones”.

Artículo 3º. Gestión administrativa. Las entidades públicas tendrán que adelantar la gestión administrativa necesaria, para allegar la información y documentación suficiente y pertinente que acredite la realidad y existencia de las operaciones para proceder a establecer los saldos objeto de depuración.

Artículo 4º. Depuración de saldos contables. Las entidades públicas depurarán los valores contables que resulten de la actuación anterior, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercer los derechos por jurisdicción coactiva;

c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o caducidad;

d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soportes idóneos que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;

e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;

f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.

La ley 716 de 2001 fue reglamentada por decreto 1282 de 2002 y parcialmente por el decreto 1914 de 2003, respectivamente.

La Ley 901 de 2004 en su artículo 1º, establece:

Artículo 1º. Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 2005, la vigencia de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10, 11 y 17 de la Ley 716 de 2001.

Por otra parte, el artículo 79º de la Ley 998 de 2005, señala:

Artículo 79º. Modifíquese los artículos 1 y 11 de la Ley 901 de 2004 los cuales quedarán así:

ARTÍCULO 1º. Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 2006, la vigencia de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10, 11 y 17 de la Ley 716 de 2001.

ARTÍCULO 11. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación, su vigencia será hasta el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil seis (2006), con excepción del parágrafo 3º del artículo 4º y el artículo 17 de la Ley 716 de 2001 y los artículos 10 y 11 de la Ley 901 de 2004 y deroga las demás normas que le sean contrarias.

Artículo declarado INEXEQUIBLE por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-457 de 2006, por violación del principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política.

Por otra parte, los artículos 1º, 3º y 5º con sus párrafos 1 y 2, respectivamente, de la Resolución 193 del 05 de mayo de 2017, rezan:

ARTÍCULO 1º. Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedará como se indica en el anexo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 3º. El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad. De igual modo, producto de la aplicación del instrumento de evaluación, deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el Informe anual de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina este organismo de regulación contable.

El control interno contable deberá guardar concordancia con el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014 (adoptado mediante el Decreto 943 de 2014) y se evaluará observando el procedimiento anexo a esta Resolución.

ARTÍCULO 5º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente:

Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación.(...). (Subrayado fuera del texto).

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), que optaron por aplicar el cronograma previsto en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución 663 de 2015, por la cual se modificó la Resolución 414 de 2014, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de

acuerdo con este procedimiento, en el año 2018, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.

Parágrafo 2. A partir del 1º de enero de 2018, todas las entidades públicas aplicarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, y presentarán el informe de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina la Contaduría General de la Nación.

El numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece:

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta que la Ley 901 de 2004 en su artículo 1º prorrogó la Ley 716 de 2001 de saneamiento contable hasta el 31 diciembre de 2005 y posteriormente fue prorrogada por el artículo 79 de la Ley 998 de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006 y finalmente la sentencia C-457 del 07 de junio de 2006 declara inexigible el artículo 79 por violación al principio de unidad de materia, se entiende que la Ley 716 de 2001 quedo sin vigencia, al igual que los decretos reglamentarios 1282 de 2002 y 1914 de 2003.

Por lo tanto, para los efectos relacionados con el control interno contable, la empresa debe aplicar lo establecido en la Resolución No. 193 de 2016 y su anexo, mediante el cual se expide el Procedimiento para la evaluación de control interno contable. En consecuencia, corresponde a los Jefes de las Oficinas de Control Interno presentar el informe anual de la evaluación del Control Interno Contable de que trata el Artículo 5º de dicha Resolución.

CONCEPTO No. 20172000115631 DEL 29-12 -2017		
1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Tratamiento para dar de baja bienes obsoletos no incluidos en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA).
-----------------	---

Doctor

FABIÁN SARAVIDA DAZA

Asesor Control Interno

E.S.E. Hospital Integrado de Sabana de Torres

Sabana de Torres - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005189-2, del día 24 de noviembre de 2017, en la cual indica:

“... en el momento tenemos una serie de bienes que se ubicaron en un sitio antiguo de la institución, estos bienes son computadores, impresoras, fax, teléfonos, aires acondicionados convencionales, equipos radios, antenas, estantes metálicos y varios artículos que de acuerdo a su vida útil ya cumplieron su ciclo y por ende se encuentran en este sitio.

En el 2015 se realizó un avalúo de los bienes que se encontraban en la institución, sin embargo, estos bienes obsoletos no se incluyeron en ese avalúo, solamente una planta eléctrica nada más fue la que se incluyó, ahora es necesario realizar la baja de estos bienes y en realidad queremos saber si no se tienen avaluados estos artículos como podemos salir de ellos...”

Mediante comunicación telefónica con el consultante, se aclara que los bienes ya habían sido dados de baja contablemente, desde antes de la fecha en que debía estructurarse el ESFA, y que por lo tanto estos no quedaron incorporados en este estado financiero.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Instructivo número 002 de 2014, emitido por la CGN, indica las principales actividades que realiza la entidad, así como los criterios que debe evaluar y considerar para el reconocimiento de las diferentes partidas, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, tomando como referente las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos. Así mismo indica que la aplicación del instructivo se hará por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye, que si los bienes a que hace referencia la consulta, en el momento de realizar la aplicación del Instructivo número 002 de 2014, no cumplían con los criterios definidos por la entidad para el reconocimiento como activos para ser incluidos en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), situación que aún perdura, no requieren darse de baja en la contabilidad de la entidad, puesto que no se encuentran registrados y por tanto no forman parte del estado de situación financiera.

La disposición de tales bienes, es un asunto de orden administrativo y jurídico que bajo las circunstancias planteadas en la consulta, no implica que estos deban estar reconocidos como activos.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000010481 del 01-03-2017
20172000013371 del 03-03-2017
20172000025541 del 04-05-2017
20172000025741 del 05-05-2017
20172000027131 del 17-05-2017
20172000036171 del 06-07-2017
20172000043811 del 02-08-2017
20172000062251 del 26-09-2017
20172000063891 del 09-10-2017
20172000064691 del 13-10-2017
20172000066081 del 19-10-2017
20172000097891 del 10-11-2017
20172000098961 del 14-11-2017
20172000106251 del 29-11-2017
20172000107731 del 13-12-2017

Capítulo 4

Marco Normativo

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público – Régimen de Excepción



4. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN

4.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.3 CUENTAS POR COBRAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.4 INVENTARIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.5 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.6 OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.7 OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.8 OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.9 OTROS ACTIVOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.10 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.11 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.12 PRÉSTAMOS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.13 CUENTAS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.14 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.15 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.16 PROVISIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.17 OTROS PASIVOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.18 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.19 INGRESOS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.20 INGRESOS-VENTA DE BIENES

En este año se profirió doctrina sobre este acápite

4.21 INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS

En este año se profirió doctrina sobre este acápite

4.22 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.23 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.24 OTROS INGRESOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.25 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.26 GASTOS DE OPERACIÓN

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.27 GASTOS DE VENTAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.28 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.29 GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.30 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.31 GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.32 OTROS GASTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.33 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

Este año se profirió doctrina sobre este acápite

4.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN –SERVICIOS HOTELEROS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – ACREEDORAS DE CONTROL

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.48 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20172000107971 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico

		de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Aplicación de un marco normativo que no le corresponde.
--	--	--

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Régimen de excepción
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Cambio de un marco normativo a otro. Doctrina contable aplicable a estas entidades.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Cambio de un marco normativo a otro. Aplicación de un marco normativo que no le corresponde. Doctrina contable aplicable a estas entidades.

Doctor

JOSÉ MIGUEL MENDOZA

Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500048182, del día 30 de octubre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

“(…) I. Permanencia

Las resoluciones que la Contaduría General de la Nación ha expedido con los nuevos marcos normativos para el sector público, no contemplan el concepto de permanencia⁹ lo que en nuestra opinión obedece a la naturaleza jurídica de las mismas. No obstante, surgen las siguientes inquietudes:

1. Situación: Si una empresa pública o mixta está clasificada en Resolución 37 de 2017 (NIIF PLENAS), pero en un momento dado deja de cumplir los requisitos que se le aplique dicha resolución, como, por ejemplo, si deja de tener valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores:

- ¿Deben hacer el cambio para aplicar resolución 414 de 2014?
- ¿En qué momento después de que se cumplan los requisitos para pertenecer a otro grupo deben hacerlo?
- ¿Si deben aplicar otro marco normativo, tienen que elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura —ESFA y cumplir un periodo de transición y aplicación?
- ¿Se debe solicitar permiso o solamente informar? y a qué autoridad(es) de supervisión — regulación?

2. Situación: Las empresas que no cotizan en el mercado público de valores y que no captan ni administran ahorro del público que optaron por aplicar el marco normativo para PYMES, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014:

- ¿Pueden voluntariamente dejar de aplicar dicho marco normativo y comenzar a aplicar el marco normativo de la resolución 414 de 2014?
- ¿En qué momento después de que se decida pertenecer a grupo Resolución 414 deben hacerlo?
- ¿Si van a cambiar de marco normativo, tienen que elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura —ESFA y cumplir un periodo de transición y aplicación?
- ¿Se debe solicitar permiso o solamente informar y a qué autoridad(es) de supervisión — regulación?

II. Aplicación marco normativo que no corresponde

1. Situación: Dentro del proceso de vigilancia a empresas de naturaleza pública prestadoras de servicios públicos domiciliarios, se ha podido establecer que algunas de ellas están aplicando un marco normativo distinto del que les corresponde dentro del

⁹ Entendida como el requerimiento de cumplir tres años aplicando el mismo marco normativo, para luego por cumplimiento de los requisitos legales y por decisión propia cambiar a otro marco normativo.

ámbito del Régimen de Contabilidad Pública (Públicos, Resoluciones 037 de 2017 y 414 de 2014)

Sin perjuicio de las acciones que adelante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la aplicación de un marco normativo errado, nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cómo debería ajustarse la contabilidad para subsanar esta situación?
- ¿Se debe tratar como un cambio en políticas contables, estimaciones o corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Se debe iniciar el proceso nuevamente aplicando el marco normativo que corresponde, es decir, ‘empezar de nuevo’, lo que implica preparar un nuevo estado de situación financiera de apertura y cumplir un periodo de transición y aplicación según el cronograma establecido por cada Resolución?

2. Situación: Dentro del proceso de vigilancia a empresas de naturaleza pública prestadoras de servicios públicos domiciliarios, se ha podido establecer que algunas de ellas están aplicando un marco normativo distinto del que les corresponde, pero dentro del ámbito de los marcos técnicos normativos expedidos por Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo (Privados, grupos 1,2 y 3).

Sin perjuicio de las acciones que adelante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la aplicación de un marco normativo errado, nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cómo debería ajustarse la contabilidad para subsanar esta situación?
- ¿Se debe tratar como cambio en políticas contables, estimaciones o corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Se debe iniciar el proceso nuevamente aplicando el marco normativo que corresponde, es decir, ‘empezar de nuevo’, lo que implica preparar un nuevo estado de situación financiera de apertura y cumplir un periodo de transición y aplicación según el cronograma establecido por cada Resolución?

III. Conceptos y doctrina contable

Situación: La misión de la Contaduría General de la Nación, está enmarcada en la Ley 1753 de 2015 Plan Nacional de Desarrollo para el periodo 2014-2018, y señala que son ‘la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, que uniforma, centraliza y consolida la contabilidad pública, con el fin de elaborar el Balance General, orientado a la

toma de decisiones de la administración pública general, que contribuye a la gestión de un Estado moderno y transparente'. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el artículo 6 de la Ley 1314 de 2009, establece lo siguiente:

'Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información'. (Subrayado fuera de texto).

Así, pues, de lo anterior se entendería que, el respeto a la facultades regulatorias incluye también la autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, por lo que se concluye que los conceptos expedidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no son de aplicación para el sector público, sin embargo, en el proceso de aplicación de los nuevos marcos normativos tanto privados como públicos, esta Superintendencia ha encontrado asuntos que se encuentran ligados a los dos regímenes, por lo tanto, surgen las siguientes preguntas:

- ¿Los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública?
- ¿La doctrina expedida por la Contaduría General de la Nación debe ser tenida en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican marcos normativos de grupos 1, 2 y 3?
- En caso de que una empresa haya optado por aplicar marco normativo de grupo 2, en cumplimiento del parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014, ¿debe acatar la doctrina pública o privada?
- Para el caso de los clasificados en Grupo Resolución 37 de 2017, quienes deben aplicar el régimen de contabilidad pública que adoptó el anexo correspondiente a los decretos 2420 de 2015 y sus modificaciones, ¿deben acoger los conceptos del CTCP o la doctrina de la contaduría general de la nación?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

La Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)” (Subrayado fuera del texto)

La NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores anexa al Decreto N° 2420 de 2015, establece lo siguiente con respecto a los errores:

“41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen tanto errores materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos siguientes (véanse los 42 a 47). (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

I. Permanencia

Cuando una empresa clasificada como de aquellas que inicialmente deben aplicar bien sea el marco normativo dispuesto en la Resolución N° 037 de 2017 o en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y que en algún momento dejen de cumplir los requisitos respectivos, efectivamente deben efectuar el cambio para aplicar el marco normativo que corresponda a su nueva condición.

Para efectos de las competencias de la CGN, las empresas incursas en alguna de estas situaciones, deben informar a este organismo, con el propósito que se adelanten los trámites respectivos de clasificación con miras a viabilizar sus reportes contables en la plataforma tecnológica; en tanto que con respecto a otros organismos, deberán atenerse a lo que ellos tengan dispuesto sobre la materia.

Los demás aspectos contemplados en los puntos 1 y 2 de su consulta, serán objeto de revisión a efectos de determinar los ajustes normativos que pudieran requerirse para solventar las situaciones respectivas.

II. Aplicación de un marco normativo que no corresponde

Las empresas que no hayan aplicado correctamente el marco normativo correspondiente a su clasificación, atendiendo a la lista de entidades expedido por la CGN para cada uno de los marcos normativos, no prepararán un nuevo estado de situación financiera de apertura, con un nuevo periodo de transición y aplicación, sino que deberán aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones o la NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores anexa al Decreto N° 2420 de 2015, según corresponda al marco normativo que les sea aplicable.

III. Conceptos y doctrina contable

La CGN es la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, que uniforma, centraliza y consolida la contabilidad pública en el país y por lo tanto, las entidades del Estado deben tener en cuenta únicamente las políticas, principios y normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales expedidas por esta entidad para la preparación de la información contable.

Así mismo, en atención a la sentencia C-487 de 1997 de la Corte Constitucional, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, que incluye tanto empresa que aplican NIIF Pymes, en cumplimiento del parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, como a las empresas bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 37 de 2017. Por lo tanto, la doctrina emitida por la Contaduría, la cual se encuentra dotada de fuerza vinculante, debe ser acogida obligatoriamente por estas empresas del sector descentralizado. No obstante, la CGN tiene como política consultar la doctrina expedida por el CTCP cuando se trate de asuntos en los cuales existe transversalidad en la regulación contable de que trata el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009.

Ahora bien, las empresas privadas que no se encuentre bajo en ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, no deberán tener en cuenta la doctrina expedida por esta entidad de regulación, dado que en este caso la competencia le asiste al Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Capítulo 5

Marco Normativo

Entidades de Gobierno



5. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO– RES. 533 DE 2015

5.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20172000000471 DEL 06-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Efectivo Otros Activos
	SUBTEMA	Criterios para el reconocimiento del efectivo y sus equivalentes Donde se reclasifican los Cargos diferidos en el nuevo Catálogo General de cuentas aplicable a las entidades de gobierno. Materialidad para el Cálculo del Deterioro de activos.

Doctor

ORLANDO PRIETO HERRERA

Profesional Especializado

Contraloría Municipal de Villavicencio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en esta entidad con el expediente N° 2016550007907-2 el 06 de diciembre de 2016, donde nos indica que en el proceso de transición hacia el Nuevo Marco Normativo de las entidades de gobierno, la Contaduría General de la Nación expidió las normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos económicos, pero en ellas no se trató lo relacionado con el grupo del Efectivo ni de Otros Activos, estos aspectos serán contemplados por la CGN?

Según el Catálogo de Cuentas para entidades de gobierno, del grupo de Otros Activos desaparece la cuenta 1910 Cargos Diferidos, los hechos económicos que se registraban en esta cuenta, debemos ahora llevarlos al gasto directamente?

Igualmente para el cálculo del deterioro de los activos, cuando se refiere a la Materialidad, existe algún parámetro de guía que pueda servirnos para determinar esta característica al interior de nuestras entidades?

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Resolución N°533 de 2015, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que toma como referente principal las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), la Contaduría General de la Nación (CGN) dio continuidad, de manera coherente y coordinada, en observancia de sus competencias, a la labor de modernizar su regulación a través de la convergencia a estándares internacionales de contabilidad.

En ese contexto, la CGN incorporó, como parte del RCP, el Catálogo General de Cuentas (CGC) mediante la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016. Este CGC, que se suma a las herramientas previstas para facilitar la implementación del Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, está conformado por la estructura de las cuentas, y las descripciones y dinámicas; incluye las actualizaciones efectuadas a la fecha de publicación, y será empleado para efectos instrumentales de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Mediante la citada Resolución N° 620 de 2015, se incorporó al RCP el Catálogo General de Cuentas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, donde se encuentran relacionadas las descripciones de las cuentas, entre ellas, el grupo 11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y el grupo 19 OTROS ACTIVOS.

Ahora bien, en el marco conceptual aplicable a las entidades de gobierno, contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, encontramos:

“Reconocimiento de Activos

Se reconocerá un activo cuando un recurso controlado por la entidad, resultado de un evento pasado, tenga un potencial de servicio o genere un beneficio económico futuros y su valor pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

Dentro de la característica fundamental de la Relevancia encontramos: “La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico

de la entidad que está basado en la naturaleza y/o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

CONCLUSIONES

Los criterios aplicables al efectivo y sus equivalentes corresponden a las definiciones de activo y demás disposiciones concordantes del Marco conceptual, a las características para su presentación determinadas en el numeral 1.3.5. Estados de flujos de efectivo, todo ello contenido en el anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015; y al Catálogo General de Cuentas (CGN) anexo a la Resolución N° 620 de 2015 en el grupo 11- Efectivo y equivalentes al efectivo.

La entidad deberá generar una política que se ajuste a los parámetros establecidos en la normatividad para la identificación y tratamiento del efectivo y equivalentes al efectivo.

Mediante la citada Resolución N° 620 de 2015, se incorporó al RCP el Catálogo General de Cuentas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, donde se encuentran relacionadas las descripciones de las cuentas, entre ellas, el grupo 11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En cuanto a los diferidos, para efectos de la transición al nuevo marco normativo, como se señala en el Instructivo N° 002, la entidad deberá revisar cada uno de los elementos clasificados como cargos diferidos e identificar si cumple con la definición de activo, si es así, deberá analizar qué tipo de activo es (inventarios, propiedades, planta y equipo, bienes de uso público, o activos intangibles) con el fin de reconocerlo en la categoría que corresponde. Si no cumple con la definición de activo se deberá eliminar el saldo de dicho elemento de contabilidad y la contrapartida será la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Una vez entrada en vigencia la nueva norma, los elementos que no cumplan con las condiciones para ser reconocida en alguna de las clasificaciones anteriormente señaladas, se registrarán como gastos, en las cuentas y subcuentas que correspondan a la naturaleza de la erogación y las condiciones propias de la operación o aplicación para el cual se destinan.

En cuanto a la materialidad, la CGN no ha definido ni definirá parámetros, toda vez que le corresponde únicamente señalar el criterio general, en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza y/o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una

entidad. Es responsabilidad de cada entidad establecer la materialidad dentro de sus Políticas Contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas.

Como consecuencia de ello, las entidades deberán adoptar dentro de sus políticas de gestión de los activos, los parámetros de materialidad adecuados a las condiciones particulares de la entidad, siempre que no desborden los criterios establecidos en la regulación expedida por la CGN.

Por último, las entidades de gobierno, continuarán reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación, conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante la Resolución 354 de 2007, y lo deberán hacer hasta el 31 de diciembre de 2017, fecha a partir de la cual determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargarán en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación de acuerdo con lo establecido en el artículo 4° de la Resolución N° 533 de 2015, el cual fue modificado mediante la Resolución N° 693 del 6 de diciembre de 2016.

CONCEPTO No. 20172000000711 DE 12-01-2017

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1 TEMA	Efectivo y equivalentes al efectivo Propiedades, planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
SUBTEMA	Normatividad sobre el efectivo y equivalentes al efectivo. Casos en los que se debe calcular el valor residual a un activo de propiedades, planta y equipo. Política para activos de menor cuantía. Tratamiento de los activos diferidos en la transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Tratamiento contable de los recursos entregados en administración. Posibilidad de reconocer arrendamiento operativo y arrendamiento financiero, cuando coexisten las modalidades en un contrato de arrendamiento.

Doctora
GLORIA CELIS
Contadora
UAE- Servicio Público de Empleo
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500079792, del día 02 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“Las inquietudes a aclarar son las siguientes:

1. Dentro del marco normativo expedido por la CGN no se evidenció norma alguna frente al efectivo y sus equivalentes; solamente se observó que el numeral 1.4.1 de la parte 3 del Instructivo N° 002 de 2015 menciona sobre efectivo de uso restringido. Al respecto, la Unidad quisiera solicitar aclaración si el contenido de efectivo y sus equivalentes (Cuentas bancarias y caja menor, para el caso particular) tendrán el mismo tratamiento contable del Régimen contable precedente.
2. Someter a consideración por parte de la CGN, la pertinencia de la política fijada por la Unidad, respecto a Cuentas por Cobrar a EPS con ocasión a una incapacidad de un funcionario, la cual se encuentra establecida, de forma preliminar, así:

“La diferencia ocasionada entre el valor efectivamente pagado al funcionario en la nómina correspondiente y el valor efectivamente reconocido por la EPS será reconocido de la siguiente manera:

- a) Si el valor reintegrado por la EPS es menor al pagado al funcionario, la Unidad asumirá la diferencia en su gasto por contribuciones imputadas- incapacidades; siempre y cuando dicha diferencia no supere 1 SMDMV; si la llegase a superar, la diferencia deberá ser reintegrada por el funcionario.
 - b) Si el valor reintegrado por la EPS es mayor al pagado al funcionario, la Unidad reconocerá la diferencia como un ingreso – Otros.”
3. ¿Es necesario calcular el valor residual a la Propiedad, Planta y Equipo?... En qué casos debería hacerse?

4. Al revisar la norma técnica de PPYE (Norma 10) no menciona tratamiento alguno respecto a los activos de menor cuantía, la Entidad puede adoptar como política, el tratamiento que actualmente se hace basado en SMMLV?

5. El numeral 1.4.2 de la parte 2 del instructivo 002 de 2015 alude al reconocimiento y medición de los cargos diferidos... Allí se incluye los gastos pagados por anticipado?. Adicionalmente, la Unidad tiene la inquietud respecto al tratamiento específico y cuenta contable de los elementos de consumo, que bajo el actual régimen de contabilidad tienen claridad en su manejo y contabilización, pero que en el nuevo marco normativo no es tan claro. Para el caso de la Unidad, los cargos diferidos están compuestos por materiales y suministros y publicidad y propaganda, en bodega; disponibles para su uso.

6. En el nuevo marco normativo no se observó tratamiento contable, reconocimiento y medición frente a Recursos entregados en administración; ¿por lo que la Unidad debería entender como vigentes los conceptos que ha emitido la CGN frente al tema?

7. El contrato de arrendamiento suscrito actualmente por la Unidad que incluye además de su sede, parte de su mobiliario, posiblemente pueda clasificarse una porción en arrendamiento financiero y otra en arrendamiento operativo; al respecto, existe alguna restricción de que un contrato de arrendamiento tenga ambos componentes?...

Adicionalmente la Unidad tiene la inquietud respecto al riesgo y beneficios que surgen de los activos en arriendo, ya que los beneficios son compartidos, por un lado el arrendador obtiene un beneficio económico del activo al alquilarlo y por otro lado, la Unidad obtiene un potencial de servicios al usarlo; en ese sentido, la inquietud surge respecto a qué tipo de beneficio se debe observar. Finalmente, en caso de que la Unidad concluya que los activos en arriendo serán incorporados en su PPYE, agradezco aclarar y ampliar lo contenido en la forma de medir inicialmente el bien.

8. Teniendo en cuenta, la condición actual de la Unidad respecto a que su sede en arriendo, ¿es procedente estimar costos de desmantelamiento?.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Relacionada con la pregunta N° 1.

El Capítulo VI Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...) El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, será equivalente al efectivo a) una inversión cuando tenga vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; y c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad.

La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.”

La estructura y contenido de los estados financieros, contenida en el Capítulo VI del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 indica:

“(…) 1.3.2.1 Información a presentar en el estado de situación financiera

Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

a) efectivo y equivalentes al efectivo (...)”

En el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 se señala respecto a la cuenta 11- Efectivo y equivalentes al efectivo:

“DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos de liquidez inmediata en caja, cuentas corrientes, cuentas de ahorro y fondos que están disponibles para el desarrollo de las actividades de la entidad. Así mismo incluye las inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen

para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor; así como los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad.”

Relacionadas con la pregunta N° 2.

La Ley N° 298 de 1996 señala:

“**Artículo 4:** Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)”

Relacionadas con la pregunta N° 3.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...) 10.3. Medición posterior

(...) La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.” (Subrayado fuera de texto)

Relacionada con la pregunta N° 4.

En la medición posterior de la norma de propiedades, planta y equipo contenida en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 se enuncia:

“(…) La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad (…)”
(Subrayado fuera de texto)

Relacionadas con la pregunta N° 5.

Con respecto a la inquietud de este numeral, en la descripción de la cuenta 1905- Bienes y servicios pagados por anticipado, contenida en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, se señala lo siguiente:

“Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.”

Por otro lado, el instructivo 002 de octubre de 2015, expedido por la Contaduría General de la Nación- CGN, indica:

“1.1.4. Cargos diferidos

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, la cuenta Cargos Diferidos representa el valor de los costos y gastos en los que se incurre para la adquisición de bienes o servicios que, con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o potencial de servicio en desarrollo de las actividades de la entidad. Así mismo, incluyen las transferencias condicionadas y los descuentos en la colocación de bonos y títulos.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

9. Identificar la naturaleza de los desembolsos que se encuentren registrados en la cuenta Cargos Diferidos.

10. Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si estos son un recurso controlado por la entidad del cual se espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio.
11. Clasificar como inventarios; propiedades, planta y equipo; bienes de uso público; o activos intangibles, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:
 - 2- El desembolso se clasificará como un inventario si corresponde a un activo adquirido, que se encuentre en proceso de transformación, o que sea producido, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.
 - 3- El desembolso se clasificará como una propiedad, planta y equipo si el activo tangible: a) es empleado por la entidad en la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) es un bien mueble que se tiene para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) es un bien inmueble arrendado por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; o d) es un bien inmueble con uso futuro indeterminado.
 - 4- El desembolso se clasificará como un bien de uso público si el activo es destinado para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización.
 - 5- El desembolso se clasificará como un activo intangible si corresponde a un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre el cual la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables.
12. Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para los inventarios; las propiedades, planta y equipo; los bienes de uso público; y los activos intangibles, según corresponda.
13. Reclasificar los desembolsos identificados en el literal a) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para instrumentos derivados con fines de especulación o de

cobertura, transferencias, emisión y colocación títulos de deuda, préstamos por pagar o demás afines, afectando directamente los cuentas de activo o pasivo relacionadas.

Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con los literales c) y e), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”

Relacionadas con la pregunta N° 6.

Frente a los recursos entregados en administración, el Catálogo General de Cuentas contenido en el anexo a la Resolución N° 620 de 2015 señala:

“1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados”

Relacionadas con las preguntas N° 7. y 8.

La norma de arrendamientos contenida en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 enuncia lo siguiente:

“Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

(...) Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. No obstante, cuando resulte insignificante el valor que se reconocería para alguno de los componentes, los terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.”
(Subrayado fuera de texto)

La medición inicial para el arrendatario en el caso de un arrendamiento financiero se debe realizar como sigue de acuerdo al anexo a la Resolución N° 533 de 2015:

“El valor del préstamo por pagar así como el del activo reconocido, corresponderán al menor entre el valor de mercado del bien tomado en arrendamiento (o el costo de reposición si el valor de mercado no puede ser medido) y el valor presente de los pagos que el arrendatario debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o por una parte vinculada con él o, el valor de la opción de compra cuando esta sea significativamente inferior al valor de mercado del activo en el momento en que esta sea ejercitable. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.”

Siguiendo con la misma norma, la medición y el reconocimiento de un arrendamiento operativo para el arrendatario se realiza de la siguiente manera:

“Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente

Pregunta N° 1.

Los criterios aplicables al efectivo y sus equivalentes corresponden a las definiciones de activo y demás disposiciones concordantes del Marco conceptual, a las características

para su presentación determinadas en el numeral 1.3.5. Estados de flujos de efectivo, todo ello contenido en el anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015; y al Catálogo General de Cuentas (CGN) anexo a la Resolución N° 620 de 2015 en el grupo 11- Efectivo y equivalentes al efectivo.

La entidad deberá generar una política que se ajuste a los parámetros establecidos en la normatividad para la identificación y tratamiento del efectivo y equivalentes al efectivo.

Pregunta N° 2.

Es pertinente precisar, que la regulación y doctrina expedida por la CGN está orientada a definir los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los activos a nivel general y a resolver consultas sobre la interpretación y aplicación de la normatividad expedida por la entidad, más no a verificar las políticas particulares de las entidades, razón por la cual, este Despacho se abstiene de proferir un pronunciamiento confirmando o desvirtuando la política planteada en su solicitud.

Pregunta N° 3.

En principio, todas las propiedades planta y equipo son objeto de cálculo de valor residual, razón por la cual, bajo la presunción que la vida útil del activo es inferior a su vida económica y por lo tanto al finalizar ésta, el activo no ha consumido totalmente sus beneficios económicos o potencial de servicio. Ahora bien, si la entidad al estimar la vida útil, considera que al finalizar esta el activo de propiedades, planta y equipo habrá consumido de manera significativa sus beneficios económicos o potencial de servicio, el valor residual puede ser cero.

Pregunta N° 4.

Bajo la nueva regulación, corresponde a la entidad, de cara a la materialidad y condiciones propias de sus activos y las características de su operación fijar una política para la gestión de los activos, dentro de la cual puede fijar los criterios para activos de menor cuantía, si así lo considera pertinente.

Pregunta N° 5.

Si la entidad incurre en gastos pagados por anticipado, debe identificar si cumplen con la definición de activo para poder clasificarlos como tal, posteriormente deberá clasificarlos

en la subcuenta respectiva de la cuenta 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, los cuales no clasifican en la categoría de los activos diferidos.

En cuanto a los diferidos, para efectos de la transición al nuevo marco normativo, como se señala en el Instructivo N° 002, la entidad deberá revisar cada uno de los elementos clasificados como cargos diferidos e identificar si cumple con la definición de activo, si es así, deberá analizar qué tipo de activo es (inventarios, propiedades, planta y equipo, bienes de uso público, o activos intangibles) con el fin de reconocerlo en la categoría que corresponde. Si no cumple con la definición de activo se deberá eliminar el saldo de dicho elemento de contabilidad y la contrapartida será la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Pregunta N° 6.

El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

- a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del cedente. El ente administrador no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del principal.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento los contratos o convenios celebrados, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se origina el devengo un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos habrá finalmente el devengo de un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.
- c. Una operación conjunta donde el cedente entrega los recursos para que administrador los ejecute sin que la entidad principal pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión.

Ahora bien, cuando se trate de la ejecución de dineros entregados por la entidad principal a un tercero (agente) mediante un acuerdo cuya esencia económica responda a una relación de agencia, señalado en el literal a., debe reconocerlos como recursos entregados en administración mediante un débito en la subcuenta 190801 - En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza del recurso o que identifiquen el origen del mismo.

Si este es el caso, el principal mantiene el control sobre los recursos entregados, por cuanto es quien decide sobre la destinación de los recursos y el uso de los bienes obtenidos de su ejecución y obtiene los beneficios sobre el potencial de servicios o sobre la capacidad que tienen esos recursos para generar recursos económicos futuros; mientras que para la entidad que los recibe y ejecuta, los dineros en su poder constituyen una obligación a favor del principal.

En cumplimiento de lo anterior, con respaldo en los informes presentados por la entidad que ejecuta los recursos (agente), la entidad principal debe registrar los cambios cualitativos que se generen en los recursos entregados, reconociendo un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un débito en las subcuenta y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos por la entidad que los ejecuta (agente), independientemente que en el acuerdo jurídico suscrito utilice los activos adquiridos por un determinado tiempo, si con ello se desarrollan funciones propias del principal.

Pregunta N° 7.

Debido a que el arrendamiento contempla componentes sustanciales diferentes, la entidad deberá evaluar cada componente por separado para determinar la clasificación del arrendamiento en arrendamiento financiero o arrendamiento operativo y efectuar el reconcomiento de conformidad con los criterios que para cada caso se determinan en la norma 16 ARRENDAMIENTOS, del anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Con respecto a los riesgos y ventajas asociados al activo en los casos de un arrendamiento financiero, se debe determinar si el arrendador los traslada sustancialmente al arrendatario. Las entidades al inicio del arrendamiento deben determinar quién es el que tiene las ventajas y riesgos significativos asociados al activo arrendado. Como consecuencia de ello, para el caso de la duda respecto a que tanto el arrendador como el arrendatario obtienen beneficios, se debe entender que en el caso del arrendamiento financiero se evalúan desde la perspectiva de los beneficios que se derivan del uso del bien.

En caso de que la entidad determine que los activos arrendados hacen parte de un arrendamiento financiero y que los bienes hacen parte de la categoría de propiedades, planta y equipo, los debe medir al menor valor entre i) el valor de mercado del bien y ii) el valor presente de los pagos que la entidad arrendataria debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o el valor de opción de compra. La medición posterior se realizará con base en la norma de propiedades, planta y

equipo, a saber, por el costo, en este caso el valor reconocido que se determinó en la medición inicial, menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado.

Pregunta N° 8.

En ninguno de los dos tipos de arrendamiento se deben estimar costos por desmantelamiento, ya que si se clasifica como operativo, la entidad no reconoce un activo, solamente reconoce un gasto por el valor acordado; por otro lado, si el arrendamiento se clasifica como financiero, la norma no contempla en la medición inicial la estimación de costos por desmantelamiento, pues como se mencionó anteriormente, los activos se miden por el menor entre el valor de mercado y el valor presente de los pagos que la entidad arrendataria debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o el valor de opción de compra.

CONCEPTO No. 20172000054661 DEL 25-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros pasivos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable de los recursos recibidos en administración

Doctor

JAIRO FONSECA GONZÁLEZ

Contador General

Corpoica

Mosquera -Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003373-2, del día 26 de julio de 2017, en la cual se solicita según el nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno expedido por la Resolución N° 533 de 2015, qué tratamiento contable debe hacerse, incluido registro, de los recursos recibidos en administración, sabiendo que no son controlados por la entidad. Adicionalmente, en caso de registrar el efectivo de estos recursos, se debe o no clasificar como efectivo de uso restringido.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

(...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayado fuera de texto)

El Capítulo VI Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...) El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, será equivalente al efectivo a) una inversión cuando tenga vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; y c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad.”

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas,

“1132 – EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económicas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los fondos que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los fondos cuya restricción de uso ha desaparecido.

(...)

2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la CGN indica en el numeral 1.4. Otros temas,

“1.4.1. Efectivo de uso restringido

El efectivo de uso restringido es aquel efectivo que tiene ciertas limitaciones para su disponibilidad, ya sea por causas de tipo legal o económico o porque tiene una destinación específica” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas anteriormente, se observa que los dineros recibidos en administración constituyen un pasivo para la entidad que los recibe en calidad de administradora, al paso que adquiere obligaciones de distinta índole que deben satisfacerse para el cabal cumplimiento de la misión encomendada, conllevando el ejercicio de acciones de control y disposición, eso sí limitadas al objeto contractual, en parte delegadas por el mandante y en parte inherentes a su propia gestión.

Así mismo, para realizar el registro del efectivo recibido bajo esta modalidad, deben atenderse los criterios correspondientes a las definiciones de activo y demás disposiciones del Marco conceptual referentes al efectivo y sus equivalentes, al igual que las características para su presentación determinadas en el numeral 1.3.5. Estados de flujos de efectivo, todo ello incluido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, así como lo

señalado en el Instructivo número 002 de 2015 sobre las limitaciones que posee este tipo de activo.

Según lo anterior, la contabilización de estos recursos se realizará acreditando la subcuenta 290201 – En administración, de la cuenta 2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1132 – EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, debido a las limitaciones existentes derivadas de la destinación específica del efectivo recibido.

CONCEPTO No. 20172000063051 DEL 29-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo de uso restringido
	SUBTEMAS	Registro debito de los recursos recaudados por Multas y fallos de responsabilidad fiscal, los cuales deben reintegrarse posteriormente a los beneficiarios

Señora

LUZ ENELIA BARBOSA RAMÍREZ

Técnico Operativo – Subdirección Administrativa de Recursos Físicos y Financieros
Contraloría Departamental del Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500040162, del 31 de agosto de 2017, en la cual manifiesta:

Asunto: Se eleva consulta para reconocer el tratamiento contable bajo el Marco Normativo para entidades del Gobierno que se le debe dar a los ingresos por concepto de multas por incumplimiento en los deberes formales de los sujetos de control y fallos de responsabilidad fiscal que recauda la Contraloría Departamental del Valle de Cauca.

La Contraloría Departamental del Valle del Cauca, recauda en cuentas de ahorro – grupo efectivo (11) recursos por conceptos de recaudos por sanciones y multas interpuestas a los sujetos de control por incumplimiento en sus obligaciones formales derivadas de Resoluciones internas expedidas por la Entidad.

La contrapartida de esta partida (Crédito) es la subcuenta 2905 – Recaudos a favor de terceros, teniendo en cuenta que este recurso es trasladado posteriormente al Departamento del Valle Cauca (estos recursos no hacen parte de la base para calcular nuestro presupuesto de gastos artículo 9 Ley 617 de 2000 y Ley 1410 2016).

Por otro lado la Contraloría Departamental del Valle del Cauca recauda en cuenta de ahorro – grupo efectivo (11), recursos por concepto de recaudos de Fallos en el proceso de Responsabilidad Fiscal, que la Jurisdicción Coactiva recauda de cada uno de los expedientes objeto del mismo. La contrapartida (crédito) de este asiento es la cuenta 2455 – Depósitos recibidos en garantía.

Una vez terminado el proceso de cobro sobre ese expediente, la Contraloría devuelve estos recursos recaudados en nuestras cuentas bancarias a la entidad territorial que fue objeto de ese daño patrimonial.

De esta forma se determina que aunque la Contraloría recauda estos recursos, no están a su disposición, no puede hacer uso de ellos.

Atendiendo a esto: ¿Es factible que la Contraloría Departamental del Valle del Cauca registre estos recaudos en la cuenta 1132 – Efectivo de uso restringido?, o que tratamiento contable es más pertinente a aplicar a esta situación? .

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La descripción y la dinámica de la cuenta 1132 EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO señalan:

CUENTA 1132

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económicas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor de los fondos que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad.

SE ACREDITA CON.

1. El valor de los fondos cuya restricción de uso ha desaparecido.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los recursos por concepto de Multas y fallos de responsabilidad fiscal que percibe transitoriamente la Contraloría Departamental del Valle del Cauca deben registrarse a partir del 01 de enero de 2018, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1132 – EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, toda vez que las características inmersas no permiten el uso para los fines propios de esta entidad, en virtud de las restricciones derivadas de la normatividad superior que regula estos eventos.

CONCEPTO No. 20172000102391 DEL 14-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Efectivo Inversiones e instrumentos derivados Otros pasivos Patrimonio - Hacienda pública
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos por concepto de extinción de dominio sin tercero identificado, sociedades declaradas en extinción de dominio y bienes muebles e inmuebles extintos entregados en administración a los depositarios.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes del efectivo Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por pagar Otros ingresos

SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos por concepto de extinción de dominio sin tercero identificado, sociedades declaradas en extinción de dominio y bienes muebles e inmuebles extintos entregados en administración a los depositarios.
-----------------	--

Doctora

LUCY AMANDA ROMERO

Profesional Especializado III

Sociedad de Activos Especiales S.A.S.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500033382, del día 25 de julio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“La Ley 333 de 1996, crea el FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION SOCIAL y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO “FRISCO”, como una cuenta especial sin personería jurídica. Así mismo la Ley 1708 de enero de 2014, actual Código de Extinción de Dominio, en el artículo 90 ratifica la naturaleza jurídica del mencionado Fondo, el cual fue administrado por la hoy Liquidada Dirección Nacional de Estupefacientes hasta junio de 2014.

En el artículo 90, de la ley 1708 designó a la SOCIEDAD DE ACTIVOS ESPECIALES SAS., como administrador del “FRISCO”.

Los bienes a cargo del FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION SOCIAL y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO “FRISCO” se clasifican de acuerdo al estado jurídico en:

i) Bienes con Extinción de Dominio: La extinción del dominio es una consecuencia patrimonial de actividades ilícitas o que deterioran gravemente la moral social, consistente en la declaración de titularidad a favor del Estado de los bienes, por sentencia, sin contraprestación, ni compensación de naturaleza alguna para el afectado, ii) Bienes sobre los cuales se ha decretado medidas cautelares en proceso de extinción de dominio, donde la propiedad del activo continua a favor del investigado pero el poder dispositivo del dominio es asignado al El FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION SOCIAL y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO “FRISCO” a través del administrador (Sociedad de Activos Especiales) quien obra como secuestre judicial.

La clasificación de los bienes en atención al estado jurídico debe ser claramente identificada en la metodología de administración, en la medida que por evento de sentencia judicial, se declara la devolución del bien el FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION SOCIAL y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO “FRISCO” para el caso de bienes productivos, deberá reconocer a favor de la(s) persona(s) que indique la decisión judicial los recursos recaudados una vez sean descontados los costos y gastos en que haya incurrido el administrador para mantener el bien. Si el bien fue enajenado, se devolverá el valor de la venta más los rendimientos financieros generados previo descuento de los honorarios, comisiones y cargos que se cobran en el sector financiero por la administración de recursos, así como los impuestos derivados de la operación de dinero.

Teniendo en cuenta lo anterior y en miras de dar cumplimiento a la normatividad emitida por la CGN bajo el nuevo marco normativo para entidades de gobierno, y efectuar labores de depuración solicitamos su colaboración frente a los siguientes temas y cuestionamientos:

1. Durante el periodo en que la hoy liquidada DIRECCION NACIONAL DE ESTUPEFACIENTES administró la información financiera del “FRISCO” se presentaron situaciones, que hoy tienen impacto en la información contable, como son consignaciones no identificadas, por tanto, se requiere depurar estos recursos, identificando el tercero, razón social, Nit. o cedula, además esto asociado con un proceso jurídico, estos recursos están invertidos en títulos de tesorería y bonos, previendo que a futuro a estos bienes por sentencia judicial se les ordene ser devueltos a sus propietarios y no se tenga claro el valor total de los rendimientos que deben ser entregados, donde actualmente se adelanta un proceso de depuración y al cierre del año 2016 corresponde a \$623 millones de pesos, así como también han ingresado recaudos a las cuentas bancarias sin identificar por \$4.100 millones de pesos al cierre de 2016. Por tanto, solicitamos un concepto del tratamiento que se le debe dar a dichas consignaciones y al pasivo vinculado.

2. Dentro de los Estados Financieros de “FRISCO” en los inventarios se encuentran las sociedades declaradas en extinción de dominio, las cuales son reconocidas por su valor patrimonial al cierre de cada vigencia; de acuerdo a lo anteriormente mencionado ¿Es necesario realizar un proceso de consolidación de la información financiera de esas sociedades extintas y por tanto controladas por la Entidad?; de no hacer el proceso de consolidación: ¿Es válido soportarse con lo establecido en los párrafos 20 al 24 de la NICSP 6, la cual cita un control temporal que no amerita consolidación por un periodo de 12 meses si se demuestra la intención de venta?; además como la condición de la norma es un periodo de 12 meses, ¿Se puede formular una política contable armonizada con el proceso de extinción de dominio para modificar ese plazo de 12 meses contemplando un

plazo indefinido para considerar esta temporalidad, en la medida que la intención Entidad es no conservar estos activos.?

3. Cuando la Dirección Nacional de Estupefacientes hizo entrega de la información financiera del FRISCO a la SAE, se detectó que no estaba cuantificada la productividad de los bienes entregados en administración a los depositados, debido a que no existían estados de cuentas por cada uno de los muebles e inmuebles administrados. Teniendo en cuenta las falencias de la información suministrada ¿Es necesario para efectos de transición determinar si se establece información por tercero (nombre, razón social, Nit, cedula), su vinculación a un proceso judicial y el respectivo valor?, ¿Cómo se debe proceder frente al tema?”

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Sobre los procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Instructivo No. 002 de 2015 establece:

“Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal”. (Subrayado fuera del texto)

La Resolución N° 693 de 2016, mediante la cual se modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, amplió el plazo de preparación obligatoria hasta el 31 de diciembre de 2017. Así las cosas, serán los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017 el punto de partida para la determinación de los saldos iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo.

Por su parte, sobre los pasivos por cuentas por pagar, el Instructivo No. 002 de 2015 indica:

“1.2. PASIVOS

De acuerdo al nuevo Marco normativo, un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo, para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (...)

1.2.2. Cuentas por pagar

De acuerdo al nuevo Marco normativo, las cuentas por pagar son obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad reconocerá estas cuentas por pagar por su valor en libros a 31 de diciembre de 2016. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas cuentas corresponden al grupo Cuentas por Pagar, exceptuando los préstamos por pagar”. (Subrayados fuera del texto)

Como complemento, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para la depuración contable permanente y sostenible, se debe tener en cuenta lo siguiente:

“Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la

entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular”. (Subrayado fuera del texto)

Sobre la depuración de las cifras contables bajo el Régimen de Contabilidad Precedente, la CGN emitió el concepto con número de radicado 20162000019071, el 14 de julio de 2016, dirigido a la doctora Yaneth Gil Zapata, Contadora del Hospital Mario Gaitán Yanguas de Soacha E.S.E., en el cual se establece:

“La Contaduría General de la Nación CGN, en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo a la Resolución 357 de 2008, establece que las entidades contables públicas deben realizar permanentemente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de sus estados contables, proceso para el que es imprescindible adoptar medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o

administrativo en procura de garantizar la confiabilidad de la información contable, lo cual debe constituirse en una práctica rutinaria, formalizada mediante procedimientos administrativos internos.

En desarrollo del proceso de depuración de los saldos pendientes de cobro no es procedente la simple eliminación de diferencias globales entre la información contable y la suministrada por las áreas internas responsables de la facturación o la gestión de cobro de la cartera, razón por la cual la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de identificar las causas de las diferencias, utilizando mecanismos alternos de comprobación tales como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los soportes documentales correspondientes.

Si adelantada la gestión anterior no se logra identificar el origen de las diferencias la entidad deberá conformar un expediente que contenga los papeles de trabajo elaborados en la investigación, los cuales servirán de soporte para ordenar un ajuste contable, por cuanto, frente a una depuración de carácter extraordinario, se requiere demostrar razonable y fehacientemente la imposibilidad para explicar las circunstancias que determinan las diferencias encontradas.

Ahora bien, el procedimiento anexo a la Resolución 357 de 2008, en el numeral 3.11, prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, que si bien no es una condición sine qua non, es una instancia idónea para encargarse del análisis del expediente que sirve de soporte para recomendar, cuando ella proceda, la depuración contable extraordinaria de saldos contables, determinación que debe adoptarse mediante un acto administrativo suscrito por la autoridad competente al interior de la entidad.

Igualmente, se debe tener en cuenta que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información y la creación del Comité Técnico de sostenibilidad Contable, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 193 de mayo 5 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su Artículo 6o., regirá a partir del 1º de enero de 2018”. (Subrayado fuera del texto)

Consideraciones específicas sobre las sociedades declaradas en extinción de dominio

Sobre el reconocimiento de las inversiones en controladas y en asociadas, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las

Entidades de Gobierno, adjunto a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada. (...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa.

Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad inversora para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto.

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

La existencia de influencia significativa sobre la entidad se evidencia, generalmente, a

través de uno o varios de los siguientes hechos: a) tiene representación en la Junta Directiva u órgano equivalente de la asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada”. (Subrayado fuera del texto)

La Norma sobre Consolidación de Estados Financieros, agrupada en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, adjunto a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“Las entidades de gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos, siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En la transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para la determinación de los saldos iniciales, la entidad tomará como punto de partida los saldos a 31 de diciembre de 2017 (Cronograma de aplicación modificado mediante la Resolución N° 693 de 2016), para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones, ajustes y depuraciones de acuerdo a los lineamientos dados en el marco normativo anterior.

Así las cosas, de conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, las entidades deben adelantar todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de la información contable, cuando se identifiquen bienes, derechos y obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando se distorsionen los resultados del período; proceso para el que deben adoptarse las medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo garantizando así la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental.

En consecuencia, sobre los bienes extintos e incautados por procesos de extinción de dominio, la entidad deberá proceder a identificar la etapa del proceso en la cual se encuentra, de tal manera que se identifique el estado de la obligación, el investigado y proceso judicial al cual pertenece la propiedad del bien o recurso.

Si tras efectuar todos los esfuerzos razonables para depurar la información, la entidad no logra individualizar o desagregar los saldos de los activos o pasivos asociados; es decir, cuando adelantó un proceso de investigación, que incluyó, entre otros aspectos, la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los documentos idóneos que sirvan de soporte documental para cada partida registrada en la contabilidad o del comprobante de contabilidad, ejecutando rigurosamente todos los procedimientos administrativos a su alcance, en procura de localizarlos, reconstruirlos, sustituirlos o reponerlos, utilizando para ello, mecanismos alternos de comprobación tales como circularización y/o requerimientos a terceros directa o indirectamente relacionados con el asunto objeto de indagación; entonces la entidad deberá conformar con todo ello un expediente, dejando constancia sobre la imposibilidad de establecer el origen de la partida.

Así pues, después de adelantada toda la gestión administrativa pertinente, mencionada en el párrafo anterior, las instancias jerárquicas de la entidad, que tengan competencia para ello, podrán autorizar la realización de los ajustes contables a que haya lugar de conformidad con los criterios definidos en los manuales de funciones, procesos y procedimientos internos, considerando que es una decisión que no depende de los pronunciamientos de la Contaduría General de la Nación. Por lo cual, dado que el procedimiento de control interno contable prevé la creación de un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, se recomienda recurrir a esta instancia cuando se requiera una evaluación y recomendación para la toma de alguna decisión administrativa extraordinaria con ocasión del proceso de depuración de saldos contables.

Si se toma la decisión de retirar las partidas del pasivo por las cuales no se encontraron el investigado y proceso judicial asociado, la entidad procederá a debitar la subcuenta y cuenta que corresponda, y acreditará la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Adicionalmente, para cada punto en consulta, la entidad deberá tener en cuenta lo siguiente:

1. Sobre los recursos recibidos por concepto de extinción de dominio sin tercero identificado, que ingresaron a las cuentas bancarias y de los cuales se han constituido títulos de tesorería y bonos, deberán ser clasificados en la subcuenta que corresponda de las cuentas 11-EFECTIVO y/o 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, con contrapartida en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Por el saldo de la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, la entidad deberá proceder a realizar todas las gestiones

administrativas necesarias para depurar las cifras, de tal manera que se identifique los datos del investigado y el estado del proceso judicial asociado, con el fin de realizar los ajustes correspondientes y así presentar la realidad de los saldos que aún se encuentran pendientes por definir si deberán ser devueltos o no.

Si como resultado del análisis realizado, del cual se hace referencia en los primeros párrafos de este acápite, persisten saldos sin identificar el investigado y proceso judicial asociado, para efectos de transición al Nuevo Marco Normativo, la entidad podrá presentar el importe de estos recursos en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, en los saldos iniciales a 01 de enero de 2018.

Con posterioridad a la transición al Nuevo Marco Normativo, una vez se determine la extinción de dominio de los recursos, la entidad deberá cancelar el pasivo y reconocer el ingreso correspondiente, en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Así mismo, la entidad procederá a realizar la revelación de estos hechos económicos en las notas a los estados financieros.

2. Sobre las sociedades declaradas en extinción de dominio, bajo el Nuevo Marco Normativo, deberán ser reconocidas y clasificadas en las subcuentas que corresponda de la cuenta 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, con independencia del tiempo de posesión o destinación, siempre y cuando cumpla las condiciones para su reconocimiento, esto es:

- Inversiones en controladas: se reconocerán aquellas participaciones en sociedades que le otorguen control, es decir cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

- Inversiones en asociadas: se reconocerán aquellas participaciones en sociedades sobre las cuales se tenga influencia significativa, es decir capacidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto.

Las inversiones en controladas y en asociadas serán medidas inicialmente al costo y, posteriormente, se deberá actualizarse su valor mediante la aplicación del método de participación patrimonial.

La norma sobre consolidación de estados financieros establece que con independencia del control o influencia sobre la inversión en sociedades, las entidades de gobierno de orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. De esta manera, si la entidad lo considera, no realizará consolidación de las inversiones en las sociedades declaradas en extinción de dominio. Sin embargo, la norma establece que si dichos estados financieros consolidados son útiles y satisfacen necesidades de generación y análisis de la información financiera, podrán realizarlo, siempre que se incluya la totalidad de entidades sobre las cuales se tenga control.

3. Sobre los bienes muebles e inmuebles entregados en administración a los depositarios, tal como se ha indicado en los párrafos anteriores, es necesario entrar a depurar los saldos de tal manera que se identifique la información del investigado al cual le atañe la propiedad y del proceso judicial por el cual se da la extinción de dominio. Toda vez que se debe presentar la realidad del estado de esos bienes, identificando claramente sobre qué bienes ya ha terminado el proceso y de cuáles aún se encuentra pendiente por definir su situación.

Así las cosas, es imperante que la entidad identifique los bienes entregados a cada depositario, el investigado y el estado del proceso judicial asociado a cada uno de esos bienes, con el objeto de fortalecer el control sobre los recursos recibidos por los cánones de arrendamiento consignados por los depositarios. De la misma manera, la entidad deberá efectuar depuración de los saldos recaudados, con el fin de identificar la cuantificación de la productividad de cada bien dado en arrendamiento, sobre los cuales aún persiste un proceso judicial en curso, de tal manera que ayude a determinar el saldo adeudado a cada investigado si el fallo del proceso resultará a favor de éste.

Adicionalmente, con la aplicación del nuevo marco normativo, sobre estos bienes entregados en administración a los depositarios deberá efectuarse un análisis detallado para la respectiva clasificación, si procede, como propiedad de inversión cuando estos bienes se encuentren arrendados a precios de mercado.

CONCEPTO No. 20172000105861 DEL 23-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Inversiones e instrumentos derivados Otros activos

SUBTEMAS	<p>Clasificación de recursos provenientes del CREE, estampilla pro Universidad Nacional de Colombia y recursos provenientes de convenios, como efectivo de uso restringido o efectivo general.</p> <p>Clasificación de recursos depositados en fiducia de administración de liquidez.</p> <p>Registro contable de recursos entregados a un encargo fiduciario de garantía para el pago de una obligación.</p>
-----------------	---

Doctor

JORGE ENRIQUE ALDANA MOLANO

Contador

Universidad Nacional Abierta y a Distancia - UNAD

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500045832, del día 12 de octubre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

1. La Universidad recibe recursos transferidos del CREE y de la contribución estampilla pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales, de acuerdo con la Ley 1697 de 2013. Existe determinada restricción con el uso de estos recursos, toda vez que no pueden ser ejecutados en proyectos diferentes a los establecidos en el momento de su distribución, por lo tanto ¿Estos recursos se consideran Efectivo de uso restringido o hacen parte del efectivo general de la UNAD que se debe controlar presupuestalmente?

2. La UNAD suscribe convenios y acuerdos con diferentes organismos y entidades tanto públicos como privados para el desarrollo de proyectos específicos, en los que la Universidad actúa como ente administrador y ejecutor de los recursos recibidos por los aportantes vinculados al convenio, dichos recursos se ejecutan en cumplimiento de los presupuestos acordados por las partes y son manejados generalmente en cuentas de ahorros y corriente específicas. La contrapartida de estos recursos generalmente es la subcuenta 245301- Recursos recibidos en administración y bajo el Nuevo Marco Normativo sería la cuenta 290201- Recursos recibidos en administración. ¿Estos recursos se deben clasificar como efectivo de uso restringido?

3. La Universidad tiene depositados unos recursos a través de contratos de fiducia de administración de liquidez con Fidu Davivienda y Fidubogota de los cuales puede disponer de cualquier momento.

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, dichos recursos se registran como inversiones de administración de liquidez en carteras colectivas. ¿Bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, podrían clasificarse como equivalentes al efectivo o deben continuarse clasificando como inversiones de administración de liquidez?

4. “La Universidad suscribió un contrato de empréstito con el Banco BBVA (vía FINDETER), para la construcción de 13 centros de educación a distancia.

Una de las condiciones de dicho préstamo, era la apertura de un “encargo fiduciario con el mismo Banco” donde se recaudarían las matrículas de los trece centros en construcción, y estos recursos quedarían depositados allí como medida de garantía, hasta tanto su saldo cubriera el 120% del valor de la cuota semestral. Una vez que se cumpla con este saldo o se cancele la cuota correspondiente del semestre, la UNAD puede disponer de estos recursos, trasladándolos a las cuentas de ahorro o corrientes correspondientes.

Este encargo genera costos y rendimientos mensuales, los cuales son reportados a través de extractos e informes de inversión.

Actualmente, y de acuerdo al concepto emitido por la CGN, los recursos de esta fiducia son registrados en la cuenta 142105- Encargos fiduciarios- fiducia en garantía y de acuerdo al nuevo marco normativo pasarían a clasificarse a las cuentas 190804- Encargo Fiduciario- Fiducia de garantía.

Por la importancia, disposición y materialidad de los recursos y dado que con ellos se cubre un pasivo financiero, consideramos que este encargo fiduciario por sus características no debería clasificarse dentro de los “Otros activos”.

Bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y explicado lo anterior, y teniendo en cuenta el uso de los recursos mencionados, ¿podríamos clasificar este tipo de recursos como “efectivo restringido”?, de no ser así, ¿cuál sería la clasificación ideal de estos encargos fiduciarios dada su liquidez e impacto en los activos corrientes de la UNAD?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

PREGUNTAS N° 1. Y 2.

El Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno, Anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente:

1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO: “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económica (...)” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTAS N° 3. Y 4.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones, señala:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...) 35. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, serán equivalentes al efectivo: a) las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento, que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad; y d) los recursos en efectivo entregados en administración.

36. La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones, contempla las siguientes cuentas:

1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO: “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económicas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1133- EQUIVALENTES AL EFECTIVO: “Representa el valor de las inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. También incluye el valor de los fondos colocados por la entidad pagaderos a la vista, así como los que están comprometidos para la reventa de inversiones, cuentas por cobrar o préstamos por

cobrar, dados en repo u operaciones simultáneas como garantía de la transacción. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)”

El Contrato de Empréstito interno, celebrado entre la UNAD y el Banco BBVA Colombia, redescontable ante la Financiera de Desarrollo Territorial S. A., expresa en su cláusula quinta:

“QUINTA. Garantía y fuente de pago. A) Prenda: Por el presente instrumento, y para garantizar el cumplimiento de las obligaciones de pago derivadas del presente Contrato de Empréstito, EL DEUDOR otorga en forma irrevocable en calidad de prenda y a favor de EL BANCO, hasta por el ciento veinte por ciento (120%) del servicio semestral de la deuda, el cien por ciento (100%) de los recursos que recibirá por conceptos de matrículas de todos los programas o cursos que dicte en desarrollo de su actividad que correspondan a los trece centros comunitarios de atención virtual, incluidos aquellos pagos que se reciban por concepto de créditos educativos... f) Manejo de la Prenda. Dado que el cien por ciento (100%) de los recursos provenientes por concepto de matrículas de todos los programas o cursos que dicte EL DEUDOR en desarrollo de su actividad, que correspondan a los trece centros comunitarios de atención virtual, incluidos aquellos pagos que se reciban por concepto de créditos educativos, están afectados especialmente y preferentemente para el pago del presente Contrato de Empréstito, hasta la cancelación total de las obligaciones de pago derivadas del mismo. EL DEUDOR se obliga a construir antes del primer desembolso del presente Contrato de Empréstito, un encargo fiduciario público irrevocable de administración, garantía, fuente de pago y pagos en BBVA ASSET MANAGEMENT S.A. SOCIEDAD FIDUCIARIA (...)” (Subrayado fuera de texto)

Además, el contrato de encargo fiduciario de administración, garantía, fuente de pago y pagos, celebrado entre la UNAD y BBVA ASSET MANAGEMENT S.A., señala en la cláusula segunda:

“SEGUNDA.- OBJETO.- El presente contrato de ENCARGO FIDUCIARIO tendrá por objeto:

2.1 Recibir el cien por ciento (100%) de los dineros correspondientes a los INGRESOS PIGNORADOS con el fin de que la FIDUCIARIA atienda el SERVICIO DE LA DEUDA.

2.2 Recibir el cien por ciento (100%) de los dineros correspondientes a el(los) desembolso(s) del CONTRATO DE EMPRÉSTITO.

2.3 Servir de fuente de pago del CONTRATO DE EMPRÉSTITO en las condiciones allí previstas.

2.4 Servir de garantía a EL BANCO en los términos establecidos en el CONTRATO DE EMPRÉSTITO de conformidad con lo previsto en el presente Contrato de ENCARGO FIDUCIARIO.

2.5 Efectuar, sin que medie instrucción de EL FIDEICOMITENTE, el pago del SERVICIO DE LA DEUDA a cargo De EL FIDEICOMITENTE y a favor de EL BANCO en desarrollo del CONTRATO DE EMPRÉSTITO.

2.6 Efectuar los pagos destinados a EL PROYECTO con los recursos correspondientes a el (los) desembolso(s) del CONTRATO DE EMPRÉSTITO, conforme a las órdenes de pago entregadas a LA FIDUCIARIA por el FIDEICOMITENTE.

PARAGRAFO SEGUNDO: Los rendimientos que se generen por la inversión de los INGRESOS PIGNORADOS estarán destinados al mismo objeto del presente ENCARGO FIDUCIARIO. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Preguntas 1. y 2.

El efectivo o equivalentes al efectivo corresponden a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata, ya sea por causas de tipo legal o económico que impiden que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, es decir que se está frente a un criterio de uso en el tiempo.

La destinación específica es en sí misma un factor de limitación en el tiempo, pues aquellos recursos que puedan utilizarse para el propósito que se requiere cumplir, serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que si las connotaciones de la destinación específica implican que solamente pueden aplicarse en el futuro por una condición legal o económica, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo anterior, los recursos recibidos por el CREE, la estampilla pro Universidad Nacional y otras universidades públicas, y los recursos que se reciben para el cumplimiento de los

convenios firmados con otras entidades, no se consideran efectivo de uso restringido, toda vez que aunque tienen una destinación específica, no tienen limitaciones de uso respecto al tiempo. Ahora bien, si dichos recursos ostentaran alguna restricción de uso por un tiempo determinado, la entidad deberá clasificarlos como efectivo de uso restringido.

Pregunta 3.

Con el propósito de determinar si los recursos depositados en las fiducias de administración cumplen con las condiciones de efectivo y equivalentes al efectivo, la UNAD, deberá verificar si dichos recursos cumplen con las características de este tipo de activos, establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así pues, si los recursos son fácilmente convertibles a efectivo, con los cuales se pueda cumplir con los compromisos de pago a corto plazo, tal como lo menciona en su consulta, y están sujetos a un riesgo poco significativo con respecto a su cambio de valor, deberán ser clasificados como equivalentes al efectivo, si no cumple con alguna de estas condiciones, entonces deberá clasificarlos como inversiones de administración de liquidez.

Es importante que la entidad defina una política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo, tal como se establece en el Marco Normativo.

Pregunta 4.

Los recursos que están en garantía y son manejados a través del encargo fiduciario, deberán ser registrados por la Universidad como un recurso entregado en administración en la subcuenta 190804- Encargo fiduciario- Fiducia de garantía de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, toda vez que son manejados por un tercero pese a que se utilizan para cancelar una obligación de la entidad.

Los recursos del encargo fiduciario que sean invertidos en instrumentos de patrimonio o instrumentos de deuda, con el propósito de generar rendimientos, deberán ser clasificados por la UNAD como inversiones de administración de liquidez de acuerdo con la intención que tenga la entidad con cada una de ellas, en las cuentas 1221- Inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el resultados, 1222- inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el patrimonio 1223- Inversiones de administración de liquidez a costo amortizado, o 1224- Inversiones de administración de liquidez al costo, según corresponda, de acuerdo con la naturaleza de la inversión. Lo anterior de acuerdo con los informes periódicos que entregue la fiduciaria a la Universidad.

Los rendimientos que se reciban de las inversiones realizadas con los recursos del encargo fiduciario deberán ser reconocidos debitando la cuenta 190804- Encargo fiduciario-Fiducia de garantía, de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, tomando en cuenta que pasan a ser parte de los recursos administrados por la fiduciaria.

Estos recursos no deberán ser clasificados como efectivo restringido, porque no cumplen con la definición de efectivo y equivalentes al efectivo, al no generar liquidez inmediata o a corto plazo, o ser una inversión a corto plazo y de alta liquidez fácilmente convertible al efectivo, que pueda usar la entidad.

5.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20172000000341 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Otros gastos Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes
	SUBTEMAS	Conveniencia de realizar estimaciones de deterioro de la cartera por impuestos. Reconocimiento de los actos administrativos de remisibilidad y prescripción de las cuentas por cobrar. Finalidad de reflejar las cifras de las cuentas por cobrar en el contexto del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015. Conciliación de los valores registrados contablemente con las cifras de los reportes generados para los diferentes organismos de control y con los valores reflejados en los distintos aplicativos informáticos. Aspectos a considerar para determinar que las cuentas por cobrar por cobrar por impuestos deban ser objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro.

		<p>Cálculo del deterioro acumulado en la fecha de transición de acuerdo con el Instructivo 002 de 2015.</p> <p>Procedimiento y oportunidad para estimar las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar que provienen de procesos administrativos y judiciales registrados en su momento como activos contingentes.</p> <p>Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación de pago.</p>
--	--	---

Doctora
 Gladys Edith Niampira
 Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora
 Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas
 U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500037732, del 17 de mayo de 2016, mediante la cual solicita aclaración respecto del tratamiento contable que debe aplicar la Entidad, bajo el Marco Normativo de Entidades de Gobierno dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los siguientes aspectos:

1. Conveniencia de realizar estimaciones de deterioro de la cartera por impuestos, argumentando que: a) El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, de acuerdo con el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, razón por la cual, no es posible afectar el valor de las rentas por cobrar con ningún tipo de descuento. b) Se calculan y se cobran intereses moratorios a la cartera vencida en consonancia con el artículo 365 del Estatuto Tributario c) El tiempo en el que prescribe una acción de cobro se encuentra estipulado en el artículo 817 del Estatuto Tributario d) El procedimiento para la remisibilidad o condonación de las obligaciones tributarias a cargo de personas que hubieren fallecido sin dejar bienes, está regulado en el artículo 820 del Estatuto Tributario. e) Los valores de las sanciones tributarias impuestas al deudor que no hayan sido canceladas oportunamente y lleven más de un año de vencidas, se actualizan conforme a lo dispuesto en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario.

2. En el caso de que la CGN establezca que la Entidad deba efectuar estimaciones de deterioro de la cartera por impuestos, ¿Cómo se reconocerían los actos administrativos de remisibilidad y prescripción de las cuentas por cobrar? Lo anterior, considerando que éstos no son expedidos por el valor contable de la cartera sino por el valor de la deuda

vencida, más la actualización de la sanción y los intereses moratorios, generando saldos contrarios a la naturaleza de los activos cuando se den de baja las cuentas por cobrar.

3. ¿Cuál es la finalidad de reflejar las cifras de las cuentas por cobrar en el contexto del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y no los valores que surgen de la relación entre el Estado y el Contribuyente desde la perspectiva de la normatividad tributaria?

4. ¿Qué consideraciones se tendrían en cuenta para el reporte de información al Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informes (SIRECI) de la Contraloría General de la República (CGR), en relación con la cartera real de los contribuyentes, en vista de que el ente de control exige que los valores reportados coincidan con los valores reconocidos contablemente?

5. ¿Qué aspectos se tendrían en cuenta para analizar y determinar que las cuentas por cobrar por cobrar por impuestos deban ser objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro?

6. En la fecha de transición, ¿Cuál sería el procedimiento para calcular el deterioro acumulado de las cuentas por cobrar por impuestos utilizando como tasa de descuento, la tasa de los TES con plazos similares de acuerdo con el Instructivo 002 de 2015?

7. Considerando que la Contraloría General de la República exige una conciliación entre los valores registrados contablemente en la cuentas por cobrar por tercero y los valores de los aplicativos informáticos en los que se refleja el estado de cuenta del contribuyente incluyendo tanto los intereses moratorios y como las sanciones ¿Qué pasaría con las partidas conciliatorias que se generan por el reconocimiento de las pérdidas por deterioro, cómo se mantendrían identificadas y cómo se depurarían?

8. ¿Cómo y en qué oportunidad se estimaría el deterioro de las cuentas por cobrar que surgen de los fallos proferidos a favor de la Entidad en procesos administrativos y judiciales, y que durante varios periodos contables se registraron como activos contingentes en cuentas de orden?

9. ¿En qué cuenta se deben reconocer los bienes recibidos en dación de pago, considerando que el Catálogo General de Cuentas aplicable a las Entidades de Gobierno no definió una cuenta específica para registrarlos?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre la conveniencia de realizar estimaciones de deterioro de la cartera por impuestos, los numerales 4.1. y 4.1.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establecen lo siguiente en relación con las características fundamentales de la información financiera:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos... (...)

(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el numeral 5 del citado documento señala lo siguiente en relación con el principio de Esencia sobre la forma:

“Esencia sobre forma:las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, los numerales 6.1.1. y 6.1.5. del Marco Conceptual previsto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establecen la definición activos y gastos, así:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros... (...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo... (...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro)... (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 2.4 de la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, estipula:

“2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.” (Subrayado fuera de texto)

(Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud respecto del reconocimiento de los actos administrativos de remisibilidad y prescripción de las cuentas por cobrar por impuestos, debe tenerse en cuenta el principio de esencia sobre la forma y la definición de los activos, conceptos que fueron transcritos en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto y de igual forma debe observarse el numeral 2.5 de la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el cual establece lo siguiente:

“2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre

este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, debe considerarse el numeral 1.1. de la Norma de Activos Contingentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el cual establece lo siguiente:

“1.1. Reconocimiento

Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera de texto)

Del mismo modo, se requiere observar la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, previstas en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno:

1310 – IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de los saldos de los impuestos por cobrar causados en periodos precedentes y no recaudados. (...)

SE ACREDITA CON: (...)

14. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja por causas diferentes al pago.” (Subrayado fuera de texto)

1311 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. Así mismo

incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. (...)

SE ACREDITA CON: (...)

15. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja." (Subrayado fuera de texto)
1385- CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

"DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal. (...)

SE ACREDITA CON: (...)

16. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja." (Subrayado fuera de texto)

1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR):

"DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido). (...)

SE DEBITA CON: (...)

17. El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar. (...)" (Subrayado fuera de texto)

5804 – FINANCIEROS:

"DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros. (...)

SE DEBITA CON: (...)

18. El valor causado por los diferentes conceptos. (...) (Subrayado fuera de texto)
8190 – OTROS ACTIVOS CONTINGENTES:

“DESCRIPCIÓN

19. Representa el valor de los activos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente. (...)

SE ACREDITA CON:

20. El menor valor estimado de otros activos contingentes.” (Subrayado fuera de texto)

8315 – BIENES Y DERECHOS RETIRADOS:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados. (...)

SE DEBITA CON:

21. El valor de los bienes y derechos retirados.” (Subrayado fuera de texto)

8905 – ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR):

“DESCRIPCIÓN

22. Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 Activos Contingentes. (...)

SE ACREDITA CON:

23. El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 81 Activos Contingentes.” (Subrayado fuera de texto)

8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR):

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control. (...)

SE ACREDITA CON:

24. El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 81 Activos Contingentes.” (Subrayado fuera de texto)

3. Para dar respuesta a su inquietud sobre la finalidad de reflejar las cifras de las cuentas por cobrar en el contexto del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, deben considerarse los conceptos y fundamentos señalados en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto.

4. Para atender su inquietud sobre los aspectos que se tendrían en cuenta para conciliar la información contable de las cuentas por cobrar por impuestos y la información del reporte del Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informes (SIRECI) de la Contraloría General de la República (CGR), debe observarse el numeral 3.2.14 del procedimiento para la evaluación del control interno contable, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, el cual estipula lo siguiente:

“3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros. (...)

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5. Para dar respuesta a su inquietud sobre los aspectos se tendrían en cuenta para analizar y determinar si las cuentas por cobrar por impuestos deben ser objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro, además de tenerse en cuenta las definiciones de activos y gastos, transcritas en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto, debe considerarse el numeral 2.4 de la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el cual establece lo siguiente:

“2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.” (Subrayado fuera de texto)

6. Para dar respuesta a su inquietud sobre el procedimiento para calcular el deterioro acumulado de las cuentas por cobrar por impuestos en la fecha de transición, el numeral 1.1.2. del Instructivo 002 de 2015, establece lo siguiente:

“1.1.2. Cuentas por cobrar (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

c) Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.

d) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

7. Para dar respuesta a su inquietud relacionada con la conciliación exigida por la Contraloría General de la República entre el valor contable de las cuentas por cobrar por tercero y el valor reportado en los aplicativos informáticos utilizados por la Entidad para conocer el estado de cuenta del contribuyente incluyendo tanto los intereses moratorios y como las sanciones, debe considerarse el numeral 3.2.14. del procedimiento para la evaluación del control interno contable, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, el cual fue transcrito en el numeral 4 de la sección de consideraciones de este concepto.

8. Para responder su inquietud referente al procedimiento y a la oportunidad para estimar las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar que surgen de los fallos proferidos a favor de la Entidad en procesos administrativos y judiciales, y que durante varios periodos contables se registraron como activos contingentes en cuentas de orden, en primer lugar conviene señalar que la Entidad debe considerar la definición de los activos dispuesta en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 743 de 2015, así como los criterios de medición posterior de la Norma de Cuentas por Cobrar prevista en el anexo del mismo acto administrativo, precisiones que ya fueron presentadas en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta el numeral 1.1. de la Norma de Activos Contingentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el cual fue transcrita en el numeral 2 de la sección de consideraciones del presente concepto.

9. Para atender su inquietud respecto de la cuenta que se debe utilizar para registrar los bienes recibidos en dación de pago, las Normas para el Reconocimiento, Medición,

Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno del anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia... (...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión. (...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa. (...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. (...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Conveniencia de realizar estimaciones de deterioro de la cartera por impuestos.

Pese a que legalmente el valor de las cuentas por cobrar por concepto de impuestos se debe ajustar con el valor de los intereses moratorios y las sanciones tributarias, ello no garantiza su recaudo efectivo, pues esto depende en gran medida de la capacidad que tiene el deudor para cancelar sus obligaciones, incluidas las sanciones y los intereses moratorios liquidados; razón por la cual, contablemente la Entidad debe efectuar

estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Adicionalmente, es relevante mencionar que una de las pautas básicas que debe tener en cuenta la Entidad para preparar y presentar su información financiera, es el principio de esencia sobre la forma, el cual precisa que el reconocimiento de los hechos económicos debe efectuarse atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que los haya originado, por este motivo, aun cuando legal y tributariamente el deudor moroso deba cancelar el valor total de sus obligaciones, financiera y contablemente la Entidad debe reflejar mediante el reconocimiento de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, el costo económico o el costo de oportunidad que se genera por el incumplimiento o la demora de los pagos a cargo del deudor, garantizando la producción de información financiera que cumpla con la característica fundamental de representación fiel, a que hace referencia el Marco Conceptual dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015.

Así mismo, conviene advertir que el reconocimiento de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar para efectos financieros y contables, no se contrapone con las disposiciones legales y tributarias relacionadas con las condonaciones, improcedencia de descuentos, prescripciones o circunstancias de remisibilidad, pues independientemente del reconocimiento contable del deterioro, la Entidad debe realizar la gestión del recaudo de su cartera sujetándose a los principios y demás disposiciones que se consagran en la Constitución Política y en la Ley.

2. Baja en cuentas de las cuentas por cobrar bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

La Entidad debe desincorporar de su situación financiera los derechos sobre los cuales no existe probabilidad de recaudo, en consonancia la definición de los activos, contenida en el Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015. Para ello debe formular una política contable donde se definan las condiciones que dan lugar a la baja en cuentas, los soportes idóneos y los instrumentos de conciliación, considerando las eventuales diferencias justificadas entre el sistema de información contable y otras bases de datos que puedan utilizarse para continuar la gestión de cobranza y hacer el seguimiento al estado de cuenta del deudor.

Es pertinente señalar que de acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la baja en cuentas de la cartera debe efectuarse por su valor en libros, razón por la cual, en el momento en que la Entidad retire el derecho de su situación financiera, debe registrar un

débito en la subcuenta 138613-Impuestos por cobrar, de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en las subcuentas correspondientes de las 1310-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES o la subcuenta 138514-Impuestos por cobrar, de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO. La diferencia debe registrarse en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 FINANCIEROS.

Así mismo, la Entidad debe dar de baja las cuentas por cobrar por concepto de intereses de mora y sanciones previamente reconocidas, debitando la subcuenta 138614-Ingresos no tributarios, de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando las subcuentas 131103-Intereses y 131104-Sanciones, de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS o la subcuenta 138515 Ingresos no tributarios, de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO. La diferencia debe registrarse en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 FINANCIEROS.

Los derechos retirados de la situación financiera, pueden ser registrados a discreción de la Entidad en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito 891506 Activos retirados, de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otro lado, la Entidad debe evaluar la pertinencia de disminuir el valor de los intereses de mora y las sanciones que se hayan contabilizado como activos contingentes y respecto de los cuales exista una nula probabilidad recaudo. Esta disminución debe registrarse debitando la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando las subcuentas 819003-Intereses de mora y 819090-Otros activos contingentes, de la cuenta 8190 OTROS ACTIVOS CONTINGENTES.

3. Finalidad de reflejar las cifras de las cuentas por cobrar en el contexto del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y no los valores que surgen de la relación entre el Estado y el Contribuyente desde la perspectiva de la normatividad tributaria

La nueva regulación contable permite el reconocimiento de los hechos económicos impositivos, en las mismas condiciones derivadas de la normatividad tributaria, cuando el sujeto pasivo se encuentre en condiciones económicas de pagar sus obligaciones con el Estado, toda vez que en la situación financiera sólo viable reconocer y presentar aquellos derechos que además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre su recuperabilidad.

Por otra parte, dado que las condiciones económicas de un contribuyente pueden desmejorar, la información financiera debe ajustarse para reflejar el costo económico y financiero ocasionado por el incumplimiento o la demora de los pagos a cargo de los deudores, a través del reconocimiento de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, aspecto de índole económica que no es contemplado en la normatividad tributaria.

De ello se desprende que la finalidad de presentar las cifras de las cuentas por cobrar bajo el nuevo Marco normativo, radica en presentar la realidad económica del Estado, frente a las realidades económicas de los contribuyentes.

4. Conciliación de los valores registrados contablemente con las cifras reportadas al Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informes (SIRECI) de la Contraloría General de la República (CGR)

No es viable para la CGN definir lineamientos sobre el reporte a organismos de control, toda vez que la Entidad debe reportar la información sobre la cartera de los contribuyentes al Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informes (SIRECI) en los términos y condiciones que para el efecto señale la Contraloría General de la República (CGR).

Como consecuencia de ello la Entidad debe ajustar sus sistemas de información, bien sea para compatibilizar las bases de datos o para poder identificar y conciliar las eventuales diferencias que se deriven de la aplicación del nuevo Marco normativo.

Así mismo, debe señalarse que en concordancia con el Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, le corresponde a la Entidad diseñar e implementar procedimientos y actividades administrativas que le permitan conciliar periódicamente la información registrada en la contabilidad con los datos que reflejan los reportes generados para los diferentes organismos de control, así como con la información que reposa en las múltiples bases de datos administradas por las distintas dependencias de la entidad.

5. Consideraciones para efectuar estimaciones de deterioro de las cuentas por cobrar.

Para determinar si una cuenta por cobrar por impuestos deben ser objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro, la Entidad debe verificar por lo menos al final del periodo contable si existe evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, esto es, si existe información

observable que revele, entre otros aspectos: moras o incumplimientos en los pagos, dificultades financieras significativas del deudor, alta probabilidad de que éste se declare insolvente o en quiebra, concesiones otorgadas por la Entidad debido a la situación financiera del deudor y que bajo otras condiciones no habría otorgado, como la ampliación de plazos o la suscripción de acuerdos de fraccionamiento o reestructuración de la deuda.

Una vez que se conozca la información sobre los hechos anteriormente mencionados, la Entidad debe reconocer una pérdida por deterioro si el valor en libros de la cuenta por cobrar por impuestos supera el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma, excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido. Para el cálculo del valor presente, debe utilizarse como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares; razón por la cual, la Entidad debe estimar la fecha en la cual se espera se produzca entrada del flujo efectivo, con base en hipótesis razonables y fundamentadas.

6. Cálculo del deterioro acumulado en la fecha de transición de acuerdo con el Instructivo N° 002 de 2015

Con el propósito de calcular el importe del deterioro acumulado de las cuentas por cobrar por impuestos en la fecha de transición, la Entidad debe evaluar si en esa fecha existe evidencia objetiva de morosidad, incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o de dificultades financieras significativas del mismo. En caso de confirmarse la existencia de estas circunstancias, la Entidad debe comparar el valor en libros de la cuenta por cobrar con el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se esperen recuperar (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), utilizando como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición. Si el valor en libros de la cuenta por cobrar supera el valor presente calculado, debe reconocerse el deterioro por el exceso del valor en libros en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Para efectos de determinar la tasa de los TES, la Entidad debe estimar la fecha en la cual se espera recaudar la cuenta por cobrar con base en la evaluación del riesgo de crédito del deudor y la experiencia de la Entidad en la gestión y recaudo de su cartera para casos similares. La diferencia resultante entre la fecha estimada de recaudo y la fecha de transición, corresponde al periodo a considerar para identificar el plazo y la tasa de los TES a utilizar en el cálculo del deterioro de la cuenta por cobrar.

7. Conciliación entre los valores registrados contablemente en las cuentas por cobrar por

tercero y los valores reflejados en los aplicativos informáticos.

Como se mencionó en el numeral 4 de la sección de conclusiones de este concepto, le corresponde a la Entidad ajustar sus sistemas de información, bien sea para compatibilizar las bases de datos o para poder identificar y conciliar las eventuales diferencias que se deriven de la aplicación del nuevo Marco normativo.

En razón de lo anterior, la Entidad debe identificar de las partidas que generan diferencias entre los valores contables y los valores que reportan los diferentes aplicativos informáticos, cuáles implican ajuste y cuáles no:

Las partidas que generan diferencias y que se originan en la adecuada aplicación de los principios y normas de contabilidad, es decir, que no se originan en errores ni omisiones, deben ser presentadas en los papeles de trabajo del proceso conciliatorio pero no implican ajustes ni en el sistema de información contable ni en las bases de datos de la Entidad.

Por su parte, las partidas que generan diferencias y que se originan por la existencia de errores u omisiones, deben ser presentadas en los papeles de trabajo del proceso conciliatorio e implican ajustes bien en el sistema de información contable o bien en las bases de datos de la Entidad.

Por consiguiente, las partidas por deterioro de las cuentas por cobrar por impuestos deben ser presentadas en los papeles de trabajo del proceso conciliatorio pero no implican ajustes en el información contable ni en las bases de datos de la Entidad, salvo que existan errores u omisiones en su cálculo, en cuyo caso, sólo debe ajustarse la información registrada en la contabilidad por tratarse de partidas meramente contables.

8. Procedimiento y oportunidad para estimar las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar que provienen de procesos administrativos y judiciales registrados en su momento como activos contingentes.

En relación con el procedimiento y la oportunidad para estimar las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar que surgen de los fallos proferidos a favor de la Entidad en procesos administrativos y judiciales, y que durante varios periodos contables se registraron como activos contingentes en cuentas de orden, es preciso señalar que la Entidad debe realizar juicios profesionales para determinar si la realidad económica subyacente derivada del fallo conlleva al reconocimiento de un activo, pues aunque legalmente se le exige al deudor cancelar sus obligaciones, es posible que no se cumpla con la definición de los activos prevista en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

En este orden de ideas, si aún con la emisión del fallo, se determina que la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros es baja debido a situaciones de incertidumbre que no están enteramente bajo el control de la Entidad, como lo es, entre otras, la nula o limitada capacidad de pago del deudor, los valores pendientes de recaudar deben seguir siendo contabilizados como activos contingentes, hasta tanto no exista un grado de certidumbre suficiente para ser reconocidos como activos, de ahí que, en este caso no procede la estimación de pérdidas por deterioro.

Ahora bien, si al conocerse el fallo, la Entidad determina que la entrada de los beneficios económicos futuros es prácticamente cierta, debe reconocer el ingreso y la cuenta por cobrar en sus estados financieros.

A partir de ese momento, se debe aplicar lo establecido en la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y por lo tanto, se debe estimar pérdidas por deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Para efectos de estimar las pérdidas por deterioro, corresponde a la Entidad adelantar las actividades explicadas en el numeral 5 de la sección de conclusiones de este concepto.

9. Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación de pago.

Para determinar en qué cuenta se deben reconocer los bienes recibidos en dación de pago, debe señalarse que es responsabilidad de la Entidad desde el momento en que se reciben, definir el uso que se le dará a los mismos, así por ejemplo, los bienes que se reciban para comercializarse en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15- Inventarios.

Por otro lado, los bienes tangibles que vayan a ser empleados por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento, y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo.

En contraste, aquellos bienes inmuebles que se vayan a destinar para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas, deben reconocerse en la cuenta 1951-Propiedades de Inversión.

Por su parte, los recursos identificables de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la Entidad tenga el control y prevea utilizarlos por más de un periodo contable, deben reconocerse en la cuenta 1970-Activos Intangibles.

En cuanto a los instrumentos de deuda o de patrimonio recibidos en dación de pago, conviene señalar que deben reconocerse en las respectivas subcuentas y cuentas del grupo 12-Inversiones e instrumentos derivados, según corresponda a inversiones de administración de liquidez o inversiones en controladas o en asociadas.

CONCEPTO No. 20172000000931 DEL 17-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de las inversiones en controladas Registro de los aportes de la Nación y del Distrito

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros pasivos Subvenciones
	SUBTEMA	Registro de los aportes del distrito

Doctor
JUAN PABLO SANTIAGO
Contador
Distrito Turístico Cultural e Histórico de Santa Marta
Santa Marta - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500075042, del 15 de noviembre de 2016, en la cual solicita aclaración respecto de los siguientes aspectos:

1. Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.
2. Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.

El Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.1.5, relacionado con inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, establece lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las inversiones en controladas, asociadas y en negocios conjuntos.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de valorización de estas inversiones, afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones de estas inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 en la cuenta Amortización Acumulada de Intangibles por concepto de crédito mercantil, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- e. Adicionar, al valor de la inversión identificada en el literal a), cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible a 31 de diciembre de 2016, cuando a ello haya lugar.
- f. Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto, que no se originen por reclasificaciones de partidas, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Método de Participación Patrimonial.
- g. Identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones en controladas, asociadas o en negocios conjuntos como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada, asociada o negocio conjunto, o de las condiciones crediticias de las mismas.
- h. Calcular, en caso de encontrar evidencias de deterioro, el valor recuperable de la inversión de acuerdo con lo establecido en este Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.
- i. Comparar el valor en libros de la inversión con su valor recuperable. Si este último es menor, reconocer la diferencia en la cuenta Deterioro Acumulado de Inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, con relación al tratamiento contable en la aplicación, la norma sobre inversiones en controladas, establece:

“5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión. Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

El poder consiste en derechos existentes que otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad. Las actividades relevantes son las que afectan, de manera significativa, la naturaleza o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o de los riesgos que asume, por su participación en otra entidad.

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en la participación patrimonial.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la controlada es el responsable inicial.

5.2. Medición inicial

Las inversiones en controladas se medirán por el costo. Para el efecto, la entidad comparará ese valor con la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si por el contrario, el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

5.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en controladas se medirán por el método de participación patrimonial en los estados financieros individuales de la controladora.

Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente. Si la entidad controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio.

Las inversiones en controladas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la controlada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

Si los estados financieros de la controladora y los de la controlada se preparan para fechas de corte distintas, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Si se aplican políticas contables diferentes, se realizarán los ajustes a que haya lugar, con el fin de conseguir que las políticas contables de la controlada correspondan con las empleadas por la controladora.

Las inversiones en controladas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando a) exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada o del desmejoramiento de las condiciones crediticias de esta; b) el valor en libros de la inversión en los estados financieros individuales de la controladora supere el valor en libros de los

activos netos de la controlada; o c) el dividendo procedente de la inversión supere el valor total del resultado del ejercicio de la controlada en el periodo en que este se haya decretado. Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no serán superiores a las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.” (Subrayado fuera del texto)

2. Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, del Marco normativo dispuesto en el anexo de la Resolución 533 de 2015, establece:

“1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos. (...)

1.3. Transferencias

Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos, los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los

activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora no reconocerá los recursos como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo. (...)

1.3.2. Medición

Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. (...)

Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de subvenciones, contenida en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (...)

Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.”

De otra parte, el concepto jurídico emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con radicado 3-2013-032328 de fecha diciembre 3 de 2013, indica:

“4. CONTEXTO JURÍDICO DE LOS CONVENIOS DE COFINANCIACIÓN

La Ley 310 de 1996 es el título de gasto que autoriza al Gobierno Nacional a incluir unas partidas presupuestales para aportar al servicio de la deuda del proyecto, en concurrencia con los entes territoriales donde se evalúe la viabilidad de un Sistema Público Urbano de Transporte Masivo – SITM. Esta ley contempla dos posibilidades de participación de la Nación, Cofinanciación o Aportes de Capital. Como política en los documentos CONPES se definió la participación de la Nación a través del mecanismo de cofinanciación, es decir que por dichos aportes no se recibe ninguna contraprestación. Así mismo se estableció como instrumento jurídico el Convenio de Cofinanciación, a través del cual se hacen exigibles las obligaciones que las partes adquieren al momento de suscribir el mismo.

En este orden de ideas y dada la envergadura que comporta cada proyecto de Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, la Cofinanciación encuentra sustento en la fórmula territorial del Estado Colombiano, articulando los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad. La Cofinanciación nacional corresponde a los recursos otorgados por el Gobierno Central a los municipios para la financiación de proyectos, toda

vez que los SITM nacen desfinanciados. Entonces, la Cofinanciación de la deuda se constituye en el mecanismo por el cual el Gobierno Central ejecuta estos recursos.

5. CONCLUSIONES

(...)

De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM son las Entidades Territoriales constituyéndose estas en titulares de las obras. El Ente Gestor es el organismo encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación así como de asegurar un excelente servicio al usuario. Cada entidad territorial, a través del Ente Gestor que ha constituido para llevar adelante su respectivo proyecto, debe establecer los mecanismos de ajuste y control económicos necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del proyecto. En este sentido la presencia del Ente Gestor tiene su razón de ser en el encargo que ha recibido de la entidad territorial de adelantar todas las actividades necesarias para la implementación del proyecto, dentro de las cuales está la construcción de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos por la Nación, sin perjuicio de que la titularidad tanto de los recursos transferidos por la Nación, como de las obras e infraestructura finalmente implementadas con los mismos, sean de la entidad territorial. (...)” (Negrilla fuera de texto)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.

En primera instancia, es necesario aclarar que de acuerdo con la Resolución 693 de 2016 se modificó el cronograma de aplicación del Marco normativo para entidades de gobierno, quedando como primer periodo de aplicación el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Por lo tanto, la determinación de saldos iniciales para aplicar el nuevo marco normativo se hará con fecha 1 de enero de 2018.

Teniendo en cuenta que el Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta tiene participación del 100% sobre el patrimonio del SETP y, en consecuencia, tiene el poder de dirigir las actividades relevantes de la entidad afectando los rendimientos variables de la misma, clasificará los aportes en esa entidad como una inversión patrimonial en entidades controladas, en la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL

MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, dado que la empresa receptora es una sociedad por acciones simplificada.

Para determinar el saldo inicial (1 de enero de 2018) de la inversión, el Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta debe aplicar lo establecido en el numeral 1.1.5 del Instructivo 002 de 2015 que, de manera general, consiste en tomar el saldo a diciembre 31 de 2017 de estas inversiones y eliminar los saldos acumulados de partidas que las hubieren afectado por concepto de valorizaciones, provisiones, amortizaciones de intangibles por crédito mercantil, y adicionar cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible. Sobre el saldo inicial así determinado, para la aplicación por primera vez del Marco normativo para entidades de gobierno, el Distrito deberá aplicar el método de participación patrimonial.

En los periodos de aplicación, la medición posterior de la inversión se hará por el método de participación patrimonial. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial. Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente.

Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

Los aportes recibidos de la Nación para la cofinanciación del Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta deben registrarse, en la Nación, como un gasto y, en el Distrito de Santa Marta, como un ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

El tratamiento contable de los recursos de cofinanciación ejecutados por el SETP dependerá de la esencia económica de la operación realizada entre la entidad territorial y el SETP, quienes de acuerdo con los convenios suscritos deben definir, de manera conjunta, si la operación mediante la cual se entregan los recursos al ente gestor para la financiación de los componentes del Sistema Estratégico de Transporte, se realiza en calidad de recursos entregados en administración, reservándose para sí la titularidad y el control de los recursos financieros y de las obras, o como una subvención, es decir, si entrega el control de los recursos y de las obras al ente gestor sin contraprestación alguna, para lo cual deberán analizarse las obligaciones pactadas en los convenios de cofinanciación y la definición de activo establecida en los marcos normativos contables que les sea aplicable.

Con base en lo anterior, el reconocimiento de los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, corresponderá a una de las siguientes opciones:

2.1. Transferencia al SETP de los recursos de cofinanciación sin contraprestación - Reconocimiento de los activos por parte del SETP

El SETP reconocerá como activos los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, siempre y cuando provengan de sucesos pasados, sean controlados por esta entidad y se espere obtener de los mismos un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El SETP controla los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, si tiene la capacidad para usarlos o para definir el uso que un tercero debe darles a fin de obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En este caso, la entidad territorial reconocerá esta transacción en la subcuenta 589010-Cofinanciación del sistema de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en tanto que el SETP reconocerá un ingreso por subvenciones en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2.2 Entrega de los recursos de cofinanciación al SETP para su administración - Reconocimiento de los activos por parte de la entidad territorial

Para evaluar si existe o no control por parte de la entidad territorial sobre los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso a los recursos o la capacidad para negar o restringir su uso a un tercero, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Se observa, que el control de los activos generalmente es concomitante con la titularidad jurídica de los mismos; no obstante, esta no es esencial a efectos de determinar la existencia del activo y el control sobre este, por lo anterior, la titularidad jurídica sobre un recurso no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Ahora bien, debe entenderse, que el potencial de servicio de los activos implica la capacidad de los mismos para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de las entidades territoriales sin generar necesariamente flujos de efectivo; mientras que los beneficios económicos futuros, corresponden al potencial que tienen los

recursos para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo, o para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

En este caso, la entidad territorial hará el reconocimiento contable de los recursos entregados al SETP afectando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el SETP reconocerá este hecho afectando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida que el SETP ejecute los recursos recibidos construyendo la infraestructura requerida, informará a la entidad territorial para que esta última los reconozca en sus estados financieros, afectando las cuentas que correspondan, en tanto que el SETP disminuirá la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000005641 DEL 22-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e Instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos con valor en libros de cero Reconocimiento del neto de activos y pasivos a valor razonable con el costo de la inversión Reconocimiento de activos diferentes de efectivo, entregados en administración Políticas contables sobre tasas de descuento Reconocimiento del pago de instalamentos en títulos amortizables Reconocimiento de inversiones en controladas constituídas en empresas no públicas.

Doctor

OSCAR ANDRÉS CARDONA CADAVID

Secretario de Hacienda (E.)

Municipio de Medellín

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-000025-2 del 1 de Enero de 2017 mediante la cual consulta en el contexto del Marco normativo adoptado mediante Resolución N° 533 de 2015 lo siguiente:

1. El Municipio de Medellín posee inversiones patrimoniales en la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda., la cual una vez evaluadas sus características se identifica como un Negocio Conjunto. En la Alianza Medellín Antioquia S.A.S - Savia Salud E.P.S, también se tiene participación patrimonial, evaluadas sus características aplica como una Inversión en Asociada.

Los estados financieros de las dos entidades presentan patrimonio negativo y el municipio no tiene intención de negociarlas, por lo que pregunta:

¿La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda y la Alianza Medellín Antioquia S.A.S Savia Salud E.P.S. se deben clasificar como Inversiones de Administración de Liquidez clasificadas en la categoría del costo?

En caso afirmativo, cuál es el valor a reconocer como costo y por el cual se deberían reconocer las Inversiones en la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. y en la Alianza Medellín Antioquia S.A.S - Savia Salud E.P.S. en dicha clasificación?

¿En qué cuentas contables se deben reconocer las pérdidas que exceden el valor de la inversión en ambas empresas?

2. En relación con la norma de Inversiones en Controladas y en Asociadas, para la medición inicial es necesario aclarar ¿Se debe reconocer el ingreso en el reconocimiento inicial o en el momento de aplicar el método de participación patrimonial?

3. Cómo en la Resolución 533 de 2015 no se presentan criterios de reconocimiento y medición para los activos diferentes de efectivo, entregados en administración, ¿Cómo deberá ser el tratamiento para los recursos diferentes al Efectivo cuando sean entregados en Administración?

4. El Municipio de Medellín posee cuentas por cobrar por concepto de Multas por Contravenciones al Código Nacional de tránsito, las cuales de acuerdo a la Resolución 620 de 2015 se clasificarán en la Cuenta 1311 Ingresos no tributarios. Evaluando la existencia de indicios de deterioro para esta cartera y consultando la norma relacionada de la Resolución 533 de 2015, como no es claro determinar el factor de descuento, pregunta:

¿Cuál será el factor de descuento a tomar para las cuentas por cobrar correspondientes a ingresos no tributarios?

5. El Municipio de Medellín otorga préstamos hipotecarios y préstamos de calamidad a sus empleados, a tasas de interés inferiores a las que se puedan encontrar en las diferentes Entidades Financieras. El Municipio viene utilizando como tasa de referencia de mercado para transacciones similares, la que se encuentra en la página del Banco de la República, en la siguiente ruta: Estadísticas, tasas de intereses, tasa de colocación, tasa de colocación por modalidad de crédito, Histórico para un tipo de cuenta, y se selecciona la opción según la característica, como ejemplo la opción “Créditos de vivienda — Adquisición de vivienda diferente de VIS” para los créditos hipotecarios o la opción “Crédito de Consumo” para el caso de los préstamos de calamidad.

Solicita a la CGN confirmar si es correcto utilizar la tasa de referencia del mercado apropiada para la medición de los préstamos que otorga la Entidad.

6. El Municipio es emisor de títulos de deuda, éstos pueden ser bullet (capital pagadero al final) o amortizables (en cada cupón o pago realizado). Actualmente tienen los primeros. Como la norma de Emisión de Títulos solo refiere a los títulos con pagos de capital al final de período, ¿Cuál será el procedimiento contable para reconocer bonos amortizables?

7. El Municipio de Medellín posee el 42.52% en la Sociedad Central Ganadera S.A, en la cual además se interviene en las decisiones de política financiera, de operación, se tiene poder de voto en el órgano administrativo y representación en Junta Directiva por lo que fue clasificada como una Inversión en Asociadas, pero al remitirnos a la Resolución 533 de 2015, numeral 6.1, encontramos: “Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa”

¿Dado que la Sociedad Central Ganadera SA no es una empresa pública societaria, como se clasificaría?

Adicionalmente, observando la Resolución 620 de 2015, esta la subcuenta 122701 Inversiones en Controladas contabilizadas por el método de participación patrimonial — Entidades Privadas; código apropiado para el reconocimiento de la inversión en mención, pero como no se trata de una Empresa pública societaria. ¿En general, solo es posible reconocer Empresas Públicas Societarias Inversiones en Controladas, en Asociadas o Negocios Conjuntos?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1- En razón del aplazamiento señalado en la Resolución 693 de 2016, cuando en el instructivo se refiere a diciembre de 2016, se entenderá que corresponde a diciembre de 2017.

El Instructivo 002 de 2015 que deben aplicar las entidades de Gobierno respecto de las Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos señala,

1.1.5. Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas inversiones pueden estar clasificadas en la categoría de inversiones patrimoniales en entidades controladas o en entidades no controladas.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a. Identificar y clasificar las inversiones en controladas, asociadas y en negocios conjuntos.

b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de valorización de estas inversiones, afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.

c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones de estas inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

d. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 en la cuenta Amortización Acumulada de Intangibles por concepto de crédito mercantil, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

e. Adicionar, al valor de la inversión identificada en el literal a), cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible a 31 de diciembre de 2016, cuando a ello haya lugar.

f. Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán

directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto, que no se originen por reclasificaciones de partidas, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Método de Participación Patrimonial.”

Por su parte, la Norma de Inversiones en Asociadas en el numeral 6.4. Reclasificaciones, señala: “Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en negocios conjuntos, o si el valor neto de la inversión llega a cero por la aplicación del método de participación patrimonial, se reclasificará a inversiones de administración de liquidez, en la categoría que corresponda según la intención que la entidad tenga con la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado.”

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo, cuando no exista valor de mercado de la inversión, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como asociada o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en asociadas por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.” (Subrayado fuera de texto)

Además, la Norma de Negocios Conjuntos dispone en el numeral 7.2.4. Reclasificaciones: “Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en asociadas, o si el valor neto de la inversión llega a cero por la aplicación del método de participación patrimonial, se reclasificará a inversiones de administración de liquidez en la categoría que corresponda según la intención que tenga la entidad sobre la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado...”

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo, cuando no exista valor de mercado de la inversión, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como negocio conjunto o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en negocios conjuntos por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.” (Subrayado fuera de texto)

2. El numeral 5.2 de la Norma de Inversiones en Controladas respecto de la Medición Inicial señala, “Las inversiones en controladas (o en Asociadas) se medirán por el costo. Para el efecto, la entidad comparará ese valor con la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si por el contrario, el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

Así mismo en relación con las Inversiones en Asociadas, el numeral 6.2. Medición inicial, señala, “Las inversiones en asociadas se medirán por el costo. Para el efecto, la entidad inversora comparará ese valor con la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización; por el contrario, si el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.”

3. El Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las entidades de Gobierno se refiere al reconocimiento de los elementos en los estados financieros como, “Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.”

En relación con los activos el Marco conceptual señala en el numeral 6.2.1.”Reconocimiento de activos. Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un

potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas a aplicar por las entidades de Gobierno describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN como, “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los recursos entregados en efectivo. 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo. 2- El valor de los pasivos pagados.”

4. El Nuevo Marco Normativo en la Norma de Cuentas por Cobrar, numeral 2.4. Medición posterior señala, “Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo...” (Subrayado fuera de texto)

5. La Norma relativa a las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores en el numeral 4.1. Políticas contables señala, “Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

Así mismo, en la medición inicial de los Préstamos por cobrar la norma señala que, “En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención en el resultado del periodo. No obstante, cuando se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, dicha diferencia se reconocerá como un activo diferido.”

6. La norma relativa a la Emisión de títulos de deudadispone,

“2.1. Reconocimiento. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos, los instrumentos financieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título.

2.2. Clasificación. Los títulos de deuda se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

2.3. Medición inicial. Los títulos de deuda se medirán por el valor de mercado. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como ingreso o como gasto en el resultado del periodo, según corresponda, en la fecha de la colocación. Si el título no tiene valor de mercado, se medirá por el precio de la transacción...

2.4. Medición posterior. Con posterioridad al reconocimiento, los títulos de deuda se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el

costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del instrumento por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con el valor inicialmente reconocido.

El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del instrumento y como gasto en el resultado del periodo...

Los intereses pagados disminuirán el valor del instrumento, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.” (Subrayado fuera de texto)

7. En el Marco normativo para entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se contempla lo siguiente:

“Inversiones en controladas. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes... cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios...

El poder consiste en derechos existentes que otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad...

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

1- Del caso planteado se infiere en el contexto del RCP precedente que las inversiones se encuentran clasificadas como inversión en entidades controladas, las cuales bajo este contexto normativo tienen un valor neto de cero.

Así las cosas, para la aplicación de la nueva normatividad aplicable a las entidades de Gobierno, en primer lugar deberá revisarse el Instructivo 002 de 2015 para, identificar las inversiones en Asociadas y en Negocios conjuntos, eliminar, si existe, el Superávit por

valorización y las provisiones afectando la cuenta de Patrimonio Impactos por transición al nuevo marco de regulación y aplicar al valor de la inversión el método de participación patrimonial en ambos casos, con base en los estados financieros iniciales de la entidades en donde se tienen las inversiones. Por otra parte, se debe adicionar al valor de la inversión en controladas, la plusvalía o crédito mercantil.

Ahora bien, si resultado del ejercicio anterior el valor de las inversiones es cero, al momento de la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, se clasificarán directamente como inversiones de administración de liquidez al costo, considerando que las inversiones en Asociadas y en Negocios conjuntos se reclasifican a esta categoría cuando llega a cero por la aplicación del método de participación patrimonial, o bien cuando la entidad no pretende negociarla y no existe valor de mercado para la inversión. En ambos casos las inversiones se reconocerán por el valor en libros, es decir con valor cero y las pérdidas posteriores no se reconocen.

Según lo señalado en la norma en el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer las inversiones como asociada o como negocios conjuntos o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará las inversiones nuevamente a inversiones en asociadas o negocios conjuntos por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en la respectiva norma a la cual corresponda la reclasificación.

Es pertinente anotar que en las revelaciones se informará a los usuarios de la información financiera, los hechos que generan el estado de estas inversiones.

2. En relación con la norma de Inversiones en Controladas y en Asociadas, para la medición inicial es necesario aclarar ¿Se debe reconocer el ingreso en el reconocimiento inicial o en el momento de aplicar el método de participación patrimonial?

Para la medición inicial de las inversiones en Controladas y Asociadas, de acuerdo con lo dispuesto en las Normas respectivas, la entidad debe disponer del valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad en donde se realiza la inversión para, según su participación, comparar el neto de activos y pasivos a valor razonable con el costo de la inversión, si éste último es menor, la diferencia se reconocerá posteriormente, como un ingreso en el resultado del período, cuando en la primera aplicación de método de participación patrimonial se reconozca la participación en el resultado, afectando las cuentas 4811-GANANCIAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADA y 4812- GANANCIAS POR LA

APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS.

3. Como en la Resolución 533 de 2015 no se presentan criterios de reconocimiento y medición para los activos diferentes de efectivo, entregados en administración, ¿Cómo deberá ser el tratamiento para los recursos diferentes al Efectivo cuando sean entregados en Administración?

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el Marco conceptual del Nuevo marco normativo para las entidades de gobierno, cuando por efecto de un convenio o contrato una entidad recibe un bien diferente a efectivo, procede a analizar si para la entidad que entrega el bien, éste cumple las condiciones de activo esto es, mantiene el control, espera obtener un potencial de servicio o genera beneficios económicos futuros y el valor del recurso puede medirse fiablemente, en tal sentido la entidad mantiene el bien en su contabilidad y aplica la norma que corresponda (por ejemplo, propiedades, planta y equipo, inventarios, propiedades de inversión, etc.).

Por el contrario si, a causa del convenio o contrato, para la entidad que entrega el bien no cumple con las características de activo, lo retira de su contabilidad afectando la cuenta 5423-TRANSFERENCIAS o 5424-SUBVENCIONES, según que lo entregado se realice a una entidad de Gobierno o a una Empresa.

4 ¿Cuál será el factor de descuento a tomar para las cuentas por cobrar correspondientes a ingresos no tributarios?, y

5. Es correcto utilizar como tasa de mercado para la medición de los préstamos por cobrar la tasa de interés para préstamos de vivienda que publica el Banco de la República?

El Nuevo Marco normativo para las entidades de Gobierno en la Norma de Cuentas por Cobrar al referirse en la medición posterior del cálculo del deterioro determinó, cuando se trata de impuestos, que la entidad aplicará como factor de descuento para su cálculo la tasa de los TES con plazos similares y para los demás conceptos utilizará la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares, tasa que será definida directamente por las entidades a partir de juicios profesionales y que corresponderá a decisiones administrativas de política que se derivan del análisis de las operaciones propias de la entidad, caso en el cual, se documentará la política aprobada.

De igual manera procederá a determinar en sus políticas la tasa de mercado que la entidad aplicará a los préstamos por cobrar.

6. El Municipio es emisor de títulos de deuda, éstos pueden ser bullet (capital pagadero al final) o amortizables (en cada cupón o pago realizado). Actualmente tienen los primeros. Como la norma de Emisión de Títulos solo refiere a los títulos con pagos de capital al final de período, Cuál será el procedimiento contable para reconocer bonos amortizables?

Aún cuando la norma de Emisión de títulos de deuda se refiere a que estos se caracterizan, entre otras, porque el pago del principal o valor nominal se realiza al vencimiento del título, cuando se trate de bonos o títulos amortizables en donde se pacta cancelar parte del capital o principal antes del vencimiento, en la fecha de vencimiento de los instalamentos se reconocerá el pago como un menor valor del total a pagar, lo cual incidirá en la medición de períodos posteriores y por consiguiente en la afectación del valor causado como gasto por pago de intereses.

7. El Municipio de Medellín posee el 42.52% en la Sociedad Central Ganadera S.A, en la cual además se interviene en las decisiones de política financiera, de operación, se tiene poder de voto en el órgano administrativo y representación en Junta Directiva por lo que fue clasificada como una Inversión en Asociadas, pero al remitirnos a la Resolución 533 de 2015, numeral 6.1, encontramos: “Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa”

¿Dado que la Sociedad Central Ganadera SA no es una empresa pública societaria, como se clasificaría?

La entidad deberá evaluar si posee las facultades para dirigir las actividades relevantes y las políticas operativas y financieras de la receptora de la inversión. Una vez esto se haya comprobado, procederá a reconocer la inversión según lo contemplado en la norma de Inversiones en controladas, en cuanto el capital es mayoritariamente público, a pesar de que el beneficiario de la inversión no se denomine como empresa pública.

CONCEPTO No. 20172000015461 DEL 09-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Inversiones realizadas en empresas públicas no societarias

Doctora

DALMA VANESSA NARVÁEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-000104-2 del 10 de Enero de 2017 mediante la cual consulta si las normas de Inversiones en Controladas, en Asociadas y Negocios conjuntos, contenidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015 para las entidades de Gobierno, y que se refiere a las participaciones en empresas públicas societarias, aplican igualmente a empresas públicas no societarias y cómo sería su reconocimiento.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación contable pública describe el entorno jurídico, económico y social del sector público colombiano para identificar su relación con la contabilidad pública. Es así como “Las entidades del sector público colombiano cumplen funciones de cometido estatal, en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el SNCP. Las características del entorno constituyen los macro-condicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan los propósitos del mismo según planes, presupuestos, y funciones de cometido estatal”

Es así como el entorno jurídico plantea que, “...El entorno jurídico y el principio de legalidad inherente a dicho entorno, obliga a que con independencia del tipo de entidad o del nivel en el que desarrolla su misión, se observe lo dispuesto normativamente en el sistema o régimen presupuestal aplicable a la entidad, se adopten mecanismos y normas vinculantes en materia de contratación, se observe un régimen laboral, y se adopten diferentes estructuras patrimoniales. De igual manera, dependiendo del tipo de entidad y de su misión, el régimen para la obtención y uso de recursos puede ser diferenciado, así como la forma como se desarrolla la actividad económica y se determinan los criterios de gestión o producción de bienes y servicios. El entorno jurídico delimita la toma de decisiones sobre los recursos económicos de las entidades del sector público.” (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con su función económica, las entidades del sector público colombiano pueden clasificarse como entidades de gobierno o como empresas.

“Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas...”

Las empresas públicas comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, bien sea, a través de la participación en su propiedad o en el control de estas...

Las empresas públicas también se caracterizan porque son entidades que tienen la facultad de contratar en su propio nombre; tienen capacidad financiera y operativa para ejecutar actividades; venden bienes y/o prestan servicios de lo cual obtienen beneficios o recuperan el costo total en el curso normal de su operación; no dependen generalmente de una financiación continua e indefinida por parte del gobierno nacional, departamental, municipal o distrital, para permanecer como un negocio en marcha; y son controladas por una entidad del sector público.

En las empresas públicas la gestión es desconcentrada, delegada y descentralizada, con capacidad de decisión sobre la asignación de recursos económicos bajo criterios de responsabilidad. Al tener el gobierno control o propiedad sobre tales entidades, cobran importancia en la medida que representan una parte del patrimonio público." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el anexo a la Resolución 533 de 2015 señala,

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada. (...)"

"6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa.

Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad inversora para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto. (...)"

“7.2. NEGOCIOS CONJUNTOS

7.2.1. Reconocimiento Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa pública societaria, tienen derecho a sus activos netos. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio y lleva su propia contabilidad. Cada entidad participante tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

La entidad reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Además de las entidades de gobierno creadas para cumplir con el objeto fundamental de definir, observar y ejecutar las políticas públicas en el sector público, también se encuentran las empresas públicas que actúan en condiciones de mercado, en las cuales el Estado participa como socio, bien sea ejerciendo el control, influencia significativa o control conjunto, caso en los cuales, acorde con la regulación contenida en las Resoluciones 414 de 2014 y 533 de 2015 se reconocerán en las cuentas 1227- INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, 1230- INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL 1233- INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Ahora bien, en los casos en los que se efectúa aportes para la constitución de algún ente, que no están respaldados por instrumentos de patrimonio, como son las empresas no societarias, se reconocerá un gasto en la subcuenta 589009-Aportes en entidades no societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20172000003151 DEL 08-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar Otros ingresos Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los intereses de los títulos de deuda y los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio, recibidos por inversiones clasificadas en la categoría de costo. Reconocimiento de la pérdida por deterioro de las inversiones clasificadas en la categoría de costo. Tratamiento contable de las reclasificaciones patrimoniales en la determinación de los saldos iniciales bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Doctor

ANTONIO VARGAS OROZCO

Profesional especializado - Contador

Computadores para Educar

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550008189-2, del 27 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“... requiero algunas aclaraciones respecto a la aplicación de saldos iniciales y registros por mediciones posteriores, los cuales he observado con preocupación.

1. Si la norma establece: “Las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo, pero los intereses de los títulos de deuda y los dividendos de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como una cuenta por cobrar contra un ingreso con base en la política de ingresos por actividades ordinarias.”

a) ¿En qué subcuenta del catálogo está definido que se registrará la cuenta por cobrar de tal ingreso?

b) Si la inversión disminuye su valor por debajo del costo registrado, que registro se realiza por tal pérdida.

c) ¿Cuándo se utiliza la subcuenta 5.8.04.17 Pérdida por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez al costo? Y cuando la subcuenta 5.3.46.03 Inversiones de administración de liquidez al costo?

2. En las cuentas patrimoniales se deben realizar las reclasificaciones de otras partidas patrimoniales a Capital Fiscal como lo estipula el régimen precedente en RCP numeral 258 y el Instructivo 002 de 2005. Y en la Resolución 087 de 2016 encontramos las definiciones de las columnas reportadas así:

Saldo Inicial 01-01-2017

Ajustes por Errores

Ajustes por convergencia

Reclasificaciones por convergencia

Saldo ajustado 01-01-2017

Saldo corriente

Saldo no Corriente

¿En qué momento se registra la reclasificación patrimonial?, ya que de efectuarse fuera de reporte no concordarían los saldos finales 2016 con saldos iniciales 2017 para el reporte a marzo de 2017 convergencia. Y como se observa no se podría incorporar por su objeto en ninguna de las columnas mencionadas.”

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

La Asociación Computadores para Educar, por ser una entidad de gobierno, se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Por tanto, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a esta resolución, respecto a la medición de las inversiones clasificadas en la categoría de costo, establece:

“1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

Las inversiones clasificadas al costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo.

Las inversiones en títulos de deuda serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva de que estas se estén deteriorando como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la inversión con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para instrumentos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

Para el caso de las inversiones en títulos de deuda, si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.

Los intereses de los títulos de deuda y los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como una cuenta por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo, con base en los criterios de la Norma de Ingresos de Transacciones con Contraprestación. (...)

1.6. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una inversión de administración de liquidez cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la inversión se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la inversión, y las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre el

valor en libros y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo general de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y modificaciones, estable las siguientes dinámicas contables:

“5346 – DETERIORO DE INVERSIONES
DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida que se origina en las inversiones de administración de liquidez clasificadas en las categorías de costo amortizado y costo, cuando el valor en libros excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido) o el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión, según corresponda. También incluye la posible pérdida que se origina en las inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos cuando el valor en libros de la inversión supera el valor recuperable de la misma. (...)

5804 – OTROS GASTOS FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.” (Subrayado fuera del texto)

El Instructivo No. 002 de 2015, que insta las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal”. (Subrayado fuera del texto)

La Resolución Nº 693 de 2016 modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así:

“Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

a) ¿En qué subcuenta del catálogo está definido que se registrará la cuenta por cobrar de tal ingreso?

Los intereses de los títulos de deuda y los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio, que corresponden a inversiones clasificadas en la categoría de costo, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 138414 – Dividendos y participaciones por cobrar o 138436 – Otros intereses por cobrar, según corresponda de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480213 – Intereses, dividendos y participaciones de inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 4802 – OTROS INGRESOS FINANCIEROS.

b) Si la inversión disminuye su valor por debajo del costo registrado, que registro se realiza por tal pérdida.

La entidad deberá reconocer la posible pérdida que se origina en las inversiones de liquidez clasificadas en la categoría del costo como un deterioro de la inversión. Así, cuando el valor en libros sea mayor al valor presente de los flujos futuros estimados de los títulos de deuda (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido) o al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, por los instrumentos por patrimonio, la entidad deberá reconocer un débito a la subcuenta 534603 – Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5346 – DETERIORO DE INVERSIONES, y un crédito a la subcuenta 128042 – Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 1280 – DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR).

Si en una medición posterior, el valor en libros es menor al valor presente de los flujos futuros estimados de los títulos de deuda (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido) o al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, por los instrumentos por patrimonio y títulos de deuda, la entidad deberá reconocer un débito a la subcuenta 128042 – Inversiones de administración de liquidez al

costo, de la cuenta 1280 – DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR), y un crédito a la subcuenta 483001 – Inversiones, de la cuenta 4830 – REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, cuando se presenta en un periodo contable diferente, o en la subcuenta 534603 – Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5346 – DETERIORO DE INVERSIONES, cuando se da durante el mismo periodo.

Ahora bien, las disminuciones del deterioro no podrán superar las pérdidas por deterioro reconocidas previamente, y el valor de la inversión no podrá ser disminuido.

c) ¿Cuándo se utiliza la subcuenta 5.8.04.17 Pérdida por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez al costo? Y cuando la subcuenta 5.3.46.03 Inversiones de administración de liquidez al costo?

La subcuenta 580417 – Pérdida por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5804 – OTROS GASTOS FINANCIEROS, se usará en el momento en que surja una pérdida por baja en cuentas de la inversión. La baja en cuentas de la inversión se da cuando expiren o se renuncie a los derechos, o cuando los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de inversión se transfieran. Mientras que, la subcuenta 534603 – Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5346 – DETERIORO DE LAS INVERSIONES, se utiliza para el reconocimiento de la pérdida por deterioro en las mediciones posteriores de la inversión.

d) ¿En qué momento se registra la reclasificación patrimonial?, ya que de efectuarse fuera de reporte no concordarían los saldos finales 2016 con saldos iniciales 2017 para el reporte a marzo de 2017 convergencia. Y como se observa no se podría incorporar por su objeto en ninguna de las columnas mencionadas.”

Según se establece en el Instructivo N° 2 de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad deberá partir de los saldos a 31 de diciembre de 2017, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el marco normativo precedente, se debían efectuar desde las cuentas de Resultado del Ejercicio, Patrimonio Público Incorporado, y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal.

En ese sentido, las reclasificaciones patrimoniales se deberán realizar antes de determinar los saldos a 31 de diciembre de 2017, de los cuales se partirá para determinar saldos iniciales a 01 de enero de 2018.

CONCEPTO No. 20172000022671 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir para el registro de las acciones que tiene la Alcaldía del municipio de Pasto con la E.P.S Cóndor, y que en la actualidad se encuentra en liquidación.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir para el registro de las acciones que tiene la Alcaldía del municipio de Pasto con la E.P.S Cóndor, y que en la actualidad se encuentra en liquidación.

Doctora

MARTHA CECILIA DAVILA FIGUEROA

Contadora Contratista

Secretaria Municipal de Salud

San Juan de Pasto

Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500005232, del día 26 de enero de 2017, en la cual se señala:

“La Secretaria de Salud de la Alcaldía de Pasto, invirtió recursos de recursos propios en la compra de acciones a la EPS Cóndor S.A. entidad promotora de salud, que desde 2012 se encuentra en proceso de liquidación, las referidas acciones en el estado financiero se encuentran reflejadas como inversiones e instrumentos derivados; como Ud. comprenderá la recuperación total o parcial de los recursos invertidos es incierta, situación que se mantendrá mientras en la resolución se declare terminada la existencia legal de SALUD CONDOR EPS S.A EN LIQUIDACIÓN.

Este hecho ha generado para la Secretaria Municipal de Salud dificultades, en la presentación de informes y en el registro pertinente de los procedimientos contables; en este orden de ideas solicitamos de manera respetuosa se sirva informarnos cuál es el procedimiento contable a seguir, para el registro de las acciones que tiene la Alcaldía del

municipio de Pasto con la E.P.S Córdor, que en la actualidad se encuentra en liquidación”
(Subrayado fuera de texto)

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1) BAJO EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

El párrafo 115 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP del Régimen de Contabilidad Pública precedente, establece lo siguiente:

“115. Gestión Continuada. Se presume que la actividad de la entidad contable pública se lleva a cabo por tiempo indefinido, conforme a la ley o acto de creación. Por tal razón, la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de transformación o liquidación de una entidad contable pública, deben observarse las normas y procedimientos aplicables para tal efecto”

Así mismo, el numeral 23 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con fines de Cobertura de Activos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Las inversiones en entidades en proceso de liquidación que estaban clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reclasificarse por el valor que resulte de restarle al valor de la inversión, el superávit por el método de participación patrimonial. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. La diferencia se registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o

3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Por su parte, las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES.

Las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización." (Subrayado fuera de texto)

Para finalizar, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta y su dinámica:

“1216 INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en acciones, cuotas o partes de interés social de entidades en proceso de liquidación, los cuales fueron reclasificados de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1207-Inversiones Patrimoniales en Entidades no Controladas y 1208-Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor reclasificado de las inversiones patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la devolución parcial o total de la inversión.
- 2- El castigo, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos”.

2) BAJO EL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en los siguientes numerales, señala:

“8.1. Reconocimiento

Se reclasificarán como inversiones en entidades en liquidación, aquellas que se hayan clasificado con anterioridad como inversiones en controladas, en asociadas o en negocios conjuntos, cuando se ordene la liquidación de la entidad receptora de la inversión.

8.2. Medición

Las inversiones en entidades en liquidación se medirán por el valor en libros que tenía la inversión en su anterior clasificación y se mantendrán por ese valor hasta la baja en cuentas.

8.3. Baja en cuentas

Se dejarán de reconocer las inversiones en entidades en liquidación cuando expiren los derechos cuando de acuerdo con el plan de liquidación, el valor de las pasivos exceda el valor de los activos, o cuando se culmine el proceso de liquidación. Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de provisiones y de la revelación de pasivos contingentes, de acuerdo con las Normas de Provisiones y Pasivos Contingentes, cuando a ello haya lugar.”
(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la siguiente cuenta y su dinámica, así:

“1216 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las inversiones en entidades que se encuentran en proceso de liquidación sobre las cuales, de no haberse presentado este hecho, la entidad inversora tendría una participación en una controlada, asociada o negocio conjunto.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor reclasificado desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la devolución parcial o total de la inversión.

2- El valor de la inversión que se da de baja, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1) BAJO EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Las inversiones patrimoniales en entidades que inicien su proceso de liquidación, serán clasificadas como inversiones en entidades en liquidación, y reconocidas en una cuenta contable diferente dentro del grupo 12, de conformidad con una de las siguientes opciones:

- Inversiones clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades controladas: el costo de la inversión (se excluye del costo, el valor ajustado por la aplicación del método de participación patrimonial) debe clasificarse de la cuenta contable 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, a la cuenta contable 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.

El valor del superávit determinado por el método de participación patrimonial, deberá anularse, para ello se debe debitar la cuenta contable 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, y acreditar la cuenta contable 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

Si la entidad registró una provisión de la inversión por posibles pérdidas a futuro, deberá debitar la cuenta contable 128035-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, y acreditar la cuenta contable 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN

ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Alternamente, la valorización deberá eliminarse, para ello se debe acreditar la cuenta contable 1999-VALORIZACIONES y debitar la cuenta contable 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o la cuenta contable 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

- Inversiones clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas: la entidad debitará la cuenta contable 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y su contrapartida será la cuenta contable 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

El valor de las provisiones se ajusta acreditando la cuenta contable 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y acreditando la cuenta contable 128034-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

Así mismo, las valorizaciones se eliminan acreditando la cuenta contable 1999-VALORIZACIONES y debitando la cuenta contable 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o la cuenta contable 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

Los saldos trasladados a la cuenta contable 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, no son objeto de actualización, su importe será el mismo hasta tanto finalice el proceso de liquidación.

2) BAJO EL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Ahora bien, bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, solamente las inversiones patrimoniales donde se configura control, influencia significativa o control conjunto, e inician su proceso de liquidación se clasificarán a la cuenta contable 1216 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. En caso de que entre en liquidación una entidad en la que se tiene una inversión previamente reconocida como de administración de liquidez, esta no será objeto de reclasificación, y se mantendrá en la categoría inicialmente estipulada donde se deberá analizar indicios de deterioro, según los criterios de la Norma de inversiones de administración de liquidez.

La baja en cuentas de las inversiones clasificadas como inversiones en entidades en liquidación, sucederá cuando la entidad no conserve el derecho a recibir beneficios futuros ya sea a través de efectivo o equivalentes al efectivo o el potencial de servicio, adicional, se dará de baja del Estado de Situación Financiera cuando concluya el proceso de liquidación.

CONCEPTO No. 20172000029661 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de inversiones realizadas con excedentes de liquidez

Doctora
Leidy Guzmán

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500020732, del 25 de abril de 2017, mediante la cual plantea que de acuerdo a lo establecido en el Decreto 1525 de 2008, ciertas entidades públicas deben invertir sus excedentes de liquidez en Títulos de tesorería TES clase B, los cuales son redimidos en el corto plazo, y difícilmente se mantienen hasta el vencimiento, ya que son empleados para atender compromisos de corto plazo, tales como pago a proveedores de bienes y servicios.

Al respecto, se solicita conceptuar si de acuerdo al Marco Normativo de Entidades de Gobierno, dichas inversiones deben clasificarse en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado o en el patrimonio.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto 1525 de 2008, “por el cual se dictan normas relacionadas con la inversión de los recursos de las entidades estatales del orden nacional y territorial”, establece en su Capítulo I que:

“Artículo 1°. Para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 29 del Decreto 359 de 1995, los establecimientos públicos del orden nacional y las entidades estatales del orden nacional a las cuales se les apliquen las disposiciones de orden presupuestal de aquellos, deben invertir sus excedentes de liquidez originados en sus recursos propios, administrados, y los de los Fondos Especiales administrados por ellos, en Títulos de Tesorería TES, Clase "B" del mercado primario adquiridos directamente en la Dirección

General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en adelante DGCPTN.

(...)

Artículo 2°. La base para la determinación de la inversión dispuesta en el artículo 1°, será el promedio diario mensual, durante el trimestre inmediatamente anterior, de las disponibilidades en caja, cuentas corrientes, depósitos de ahorro, a término o cualquier otro depósito, Títulos de Tesorería TES, Clase "B" y otros activos financieros distintos de estos, excluidos los títulos de renta variable que hayan recibido por cualquier concepto, en poder de los establecimientos públicos del orden nacional y demás entidades asimiladas. Sobre esta base, las entidades estatales obligadas de conformidad con lo previsto en el presente Capítulo, deberán dentro de los cinco (5) primeros días hábiles de cada mes, suscribir Títulos de Tesorería TES, Clase "B" por el equivalente al ciento por ciento, (100%) del respectivo promedio trimestral, deducidos los Títulos de Tesorería TES, Clase "B", en su poder.

Artículo 3°. Sin perjuicio del cumplimiento de la inversión obligatoria dispuesta en el artículo 1° de este Capítulo, la disponibilidad generada por la liquidación de los activos financieros, así como cualquier otro excedente de liquidez, podrá permanecer en cuenta corriente por un tiempo superior al de cinco días hábiles, establecido en el artículo 29 del Decreto 359 de 1995, o en depósitos de ahorro o certificados de ahorro a término, cuando así se haya convenido como reciprocidad a servicios especiales que preste el establecimiento financiero.

(...)

Artículo 4°. La inversión en Títulos de Tesorería TES, Clase "B", podrá liquidarse anticipadamente con el fin de atender compromisos de gasto, que deberán ser ejecutados dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la liquidación de la inversión" (subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, en el desarrollo de la sección 6.3.4. Medición de los activos, del numeral 6 - DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, contempla:

“(...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. (...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo)” (subrayado fuera del texto).

Dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se contempla en el numeral 1 – INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ, del Capítulo I, relativo a Activos, que:

“1.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2 Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se esperan negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que se corresponden con a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Capítulo VI, relativo a las normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, contempla en su numeral 1.3.5 – Estado de flujos de efectivo, que:

“(…)

Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, será equivalente al efectivo a) una inversión cuando tenga vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de

reembolso; y c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad.

La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en relación con la inquietud planteada, que si bien el cometido de la entidad no se centra en la compra de inversiones, por disposición de lo establecido en el Decreto 1525 de 2008, se requiere realizar dichas inversiones en los términos previstos por el Capítulo I del decreto de referencia. Con sujeción a lo anterior, una vez se adquieren los Títulos, que para el caso específico corresponden a TES clase B, la entidad debe considerar la intención que tenga respecto a dichos títulos, es decir, si se esperan negociar, obteniendo rendimientos por las fluctuaciones del mercado; o, de lo contrario, si se esperan conservar hasta su vencimiento.

En línea con el planteamiento previo, entendiéndose que las inversiones son adquiridas generalmente con la intención posterior de venderlas en el corto plazo con el fin de generar la liquidez necesaria para cumplir así con compromisos tales como el pago a proveedores de bienes y servicios, y que adicionalmente, dichos títulos cuentan con un valor del mercado que cumple con las características descritas en el Marco Conceptual, su clasificación corresponde a valor de mercado con cambios en el resultado.

Ahora bien, para los casos en que la entidad conserva las inversiones hasta su vencimiento, el reconocimiento de las mismas puede tener en cuenta dos escenarios. En primer lugar, considerando que por la naturaleza de estos títulos, están sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor y son fácilmente convertibles en efectivo, y que además, la entidad los adquiere para cumplir con compromisos de corto plazo más que para propósitos de inversión, en función de la política contable establecida por la entidad de Gobierno, las inversiones realizadas se reconocerían como equivalentes al efectivo, solo cuando su vencimiento se dé, desde la fecha de adquisición, en un periodo no mayor a los tres meses. Sin embargo, como segundo escenario, si el vencimiento de las inversiones se da, desde la fecha de adquisición, en un periodo mayor a los tres meses, siempre que la entidad tenga la capacidad de conservarlas durante dicho tiempo, dichas inversiones se reconocerán en la categoría de costo amortizado.

CONCEPTO No. 20172000056031 DEL 05-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Otros gastos Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de registrar en cuentas de orden deudoras de control las cuentas por cobrar retiradas de la situación financiera. Sugerencia de realización de estimaciones de pérdidas por deterioro únicamente a las cuentas por cobrar por concepto de impuestos que se encuentren sujetas a procesos de cobro coactivo. Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación en pago. Tratamiento contable de los intereses de mora.

Doctora
Mariela Alzate Villarraga
Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora
Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500004522, del 7 de febrero de 2017, mediante la cual se solicita ampliación del concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017 por las siguientes razones:

1. Es necesario que la CGN precise si las cuentas por cobrar sobre las cuales no existe probabilidad de recaudo y que fueron retiradas de la situación financiera deben ser registradas en cuentas de orden deudoras de control. Lo anterior, considerando que el concepto emitido señala que este tratamiento contable queda a discreción de la Entidad y su interpretación podría tornarse subjetiva al momento de las auditorías por parte de los

organismos de control.

2. En relación con las estimaciones de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, la Función Recaudadora de la DIAN puede evidenciar el incumplimiento de los pagos por parte de los contribuyentes, pero no puede percatarse del desmejoramiento de sus condiciones crediticias ni prever la probabilidad de que se declaren insolventes o en quiebra dado que la ley no la faculta para realizar indagaciones que conlleven a determinar si un contribuyente pagaría o no los impuestos.

Por lo anterior, se sugiere que las estimaciones de pérdidas por deterioro sólo se efectúen a las cuentas por cobrar por concepto de impuestos que se encuentren sujetas a procesos de cobro coactivo.

3. Se requiere que la CGN indique el tratamiento contable de los bienes recibidos en dación en pago, considerando que en la estructura del Catálogo General de Cuentas (CGC) de las entidades de gobierno no se contempla una cuenta para su registro.

En la actualidad, los bienes recibidos en dación en pago relativos a bienes inmuebles son entregados a Central de Inversiones S.A. (CISA) para su comercialización y se registran en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, en tanto que los correspondientes a bienes muebles, acciones y otros bienes se registran en la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO.

En sentido, se solicita que la CGN señale las actividades que debe desarrollar la Función Recaudadora de la DIAN con los saldos reflejados en estas cuentas al cierre de la vigencia, los registros contables que deben efectuarse en la siguiente vigencia y las cuentas que deben utilizarse para registrar los bienes recibidos en dación en pago.

Así mismo, en mesa de trabajo realizada el 31 de julio de 2017, se elevó consulta para determinar si la Función Recaudadora de la DIAN debe reconocer los bienes recibidos en dación en pago o si por el contrario, corresponde a la Función Pagadora incorporarlos dentro de su situación financiera.

4. En mesa de trabajo realizada el 31 de julio de 2017 se expresó la necesidad de que la CGN indique el tratamiento contable de los intereses de mora.

Al respecto, me permito atender la solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Obligtoriedad de registrar en cuentas de orden deudoras de control las cuentas por cobrar retiradas de la situación financiera.

Al respecto es necesario tener en cuenta que:

- La CGN mediante el concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017, estableció lo siguiente respecto de la baja en cuentas:

“...2. Baja en cuentas de las cuentas por cobrar bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

La Entidad debe desincorporar de su situación financiera los derechos sobre los cuales no existe probabilidad de recaudo, en consonancia con la definición de activos, contenida en el Marco conceptual del anexo de la Resolución N° 533 de 2015... (...)

Los derechos retirados de la situación financiera, pueden ser registrados a discreción de la Entidad en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) (...)” (Subrayado fuera de texto)

- El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, incorporado mediante el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente en relación con la característica de verificabilidad:

“4.2.1. Verificabilidad

La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

- El numeral 1.3.2.1 de la Norma de presentación de estados financieros, prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“...Adicionalmente, la entidad presentará en el estado de situación financiera, a continuación de los activos, pasivos y patrimonio, los saldos de las cuentas de orden

deudoras contingentes, de control y fiscales, así como los saldos de las cuentas de orden acreedoras contingentes, de control y fiscales. (...)” (Subrayado fuera de texto)

- El numeral 4.1 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del anexo de la Resolución N° 533 de 2015, prescribe:

“Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.”

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

- El numeral 3.2.4 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, dispone lo siguiente:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

- El CGC de las entidades de gobierno describe el grupo 83 – DEUDORAS DE CONTROL y la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, así:

83-DEUDORAS DE CONTROL: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que

permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos” (Subrayado fuera de texto)

8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS: “Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados” (Subrayado fuera de texto)

2. Sugerencia de realización de estimaciones de pérdidas por deterioro únicamente a las cuentas por cobrar por concepto de impuestos que se encuentren sujetas a procesos de cobro coactivo.

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, incorporado mediante el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece lo siguiente en relación con las características fundamentales de la información financiera:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel (...)

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos... (...)
(Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.4 de la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, estipula:

“2.4. Medición posterior (...)

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.” (Subrayado fuera de texto)

En el Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, en relación con la eficiencia de los sistemas de información, la coordinación entre las diferentes dependencias y el análisis, verificación y conciliación de la información, se estipula:

“3.2.8 Eficiencia de los sistemas de información

Con independencia de la forma que utilicen las entidades para procesar la información, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de la información financiera.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información, atendiendo la naturaleza y complejidad de la entidad de que se trate; además, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias.(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la CGN mediante el concepto N° 2017200000341 del 5 de enero de 2017, dispuso lo siguiente:

“...1. Conveniencia de realizar estimaciones de deterioro de la cartera de impuestos.

Pese a que legalmente el valor de las cuentas por cobrar por concepto de impuestos se debe ajustar con el valor de los intereses moratorios y sanciones tributarias, ello no garantiza su recaudo efectivo, pues esto depende en gran medida de la capacidad que tiene el deudor para cancelar sus obligaciones (...) razón por la cual, contablemente la Entidad debe efectuar estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

...financiera y contablemente la Entidad debe reflejar mediante el reconocimiento de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, el costo económico o el de oportunidad que se genera por el incumplimiento o la demora de los pagos a cargo del deudor,

garantizando la producción de información financiera que cumpla con la característica fundamental de representación fiel, a que hace referencia el Marco Conceptual dispuesto en el de la Resolución N° 533 de 2015. (...)

5. Consideraciones para efectuar estimaciones de deterioro de las cuentas por cobrar.

Para determinar si una cuenta por cobrar por impuestos debe ser objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro, la Entidad debe verificar por lo menos al final del periodo contable si existe evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, esto es, si existe información observable que revele, entre otros aspectos: moras o incumplimientos en los pagos, dificultades financieras significativas del deudor, alta probabilidad de que éste se declare insolvente o en quiebra, concesiones otorgadas por la Entidad debido a la situación financiera del deudor y que bajo otras condiciones no habría otorgado, como la ampliación de plazos o la suscripción de acuerdos de fraccionamiento o reestructuración de la deuda. (...)" (Subrayado fuera de texto)

3. Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación en pago y si éstos los debe reconocer la Función Recaudadora o Pagadora de la DIAN.

En primer lugar, artículo 1° del Decreto N° 4815 de 2007, por el cual se reglamenta el inciso 2° del artículo 840 del Estatuto Tributario, establece:

“Artículo 1°. Dación en pago. La dación en pago de que trata el inciso segundo del artículo 840 del Estatuto Tributario, es un modo de extinguir las obligaciones tributarias administradas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, por concepto de impuestos, anticipos, retenciones y sanciones junto con las actualizaciones e intereses a que hubiere lugar, a cargo de los deudores que se encuentren en procesos de extinción de dominio, en los cuales se adjudique la propiedad del bien a la Nación- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, o en procesos concursales; de liquidación forzosa administrativa; de reestructuración empresarial; de insolvencia o de cruce de cuentas, que se encuentren en curso, de acuerdo con lo establecido en la Ley 550 de 1999.

La dación en pago relativa a bienes recibidos se materializará mediante la transferencia del derecho de dominio y posesión a favor de la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

Dicha transferencia da lugar a que se cancelen en los registros contables y en la cuenta corriente del deudor, las obligaciones relativas a impuestos, anticipos, retenciones y

sanciones junto con las actualizaciones e intereses a que hubiere lugar en forma equivalente al valor por el cual se hayan recibido los bienes.

Los bienes recibidos en dación en pago ingresarán al patrimonio de la Nación y se registrarán en las cuentas del balance de los ingresos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el Marco Conceptual dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente en relación con el principio de esencia sobre la forma y la definición de los activos:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros

equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la CGN mediante el concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017, estipuló:

“...Para determinar en qué cuenta se deben reconocer los bienes recibidos en dación de pago, debe señalarse que es responsabilidad de la Entidad desde el momento en que se reciben, definir el uso que se le dará a los mismos, así por ejemplo, los bienes que se reciban para comercializarse en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15- Inventarios.

Por otro lado, los bienes tangibles que vayan a ser empleados por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento, y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo.

En contraste, aquellos bienes inmuebles que se vayan a destinar para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas, deben reconocerse en la cuenta 1951-Propiedades de Inversión.

Por su parte, los recursos identificables de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la Entidad tenga el control y prevea utilizarlos por más de un periodo contable, deben reconocerse en la cuenta 1970-Activos Intangibles.

En cuanto a los instrumentos de deuda o de patrimonio recibidos en dación de pago, conviene señalar que deben reconocerse en las respectivas subcuentas y cuentas del grupo 12-Inversiones e instrumentos derivados, según corresponda a inversiones de administración de liquidez o inversiones en controladas o en asociadas...” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, el Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo establece lo siguiente:

“...1.1.1. Inversiones de administración de liquidez (...)

...Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

1.1.1.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar, en esta categoría, las inversiones que tengan valor de mercado y que se espere negociar. (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de provisiones asociadas con las inversiones identificadas en el literal a), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de valorizaciones asociadas con las inversiones identificadas en el literal a), afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.

d) Medir las inversiones identificadas en el literal a) por el valor de mercado en la fecha de transición, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

1.1.1.2. Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar, en esta categoría, las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento. (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de provisiones asociadas con las inversiones identificadas en

el literal a), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de adquisición del instrumento hasta la fecha de vencimiento. (...)

d) Medir estas inversiones por el costo amortizado, es decir, por el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de interés efectiva en la fecha de transición, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

e) Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro causado por el incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, estimar el deterioro como la cantidad en que el valor obtenido, de acuerdo con el literal d), excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados a la tasa de interés efectiva.

f) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal e) en la cuenta Deterioro Acumulado de Inversiones afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

1.1.1.3. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar, en esta categoría, los instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado; que no se esperan negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de provisiones asociadas con las inversiones identificadas en el literal a), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de valorizaciones asociadas con las inversiones

identificadas en el literal a), afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.

d) Medir las inversiones identificadas en el literal a) por el valor de mercado en la fecha de transición, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias o Pérdidas en Inversiones en Instrumentos de Patrimonio al Valor de Mercado con Cambios en el Patrimonio.

e) Identificar y clasificar, en esta categoría, las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociarlas o de conservarlas hasta su vencimiento. (...)

f) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de provisiones asociadas con las inversiones identificadas en el literal e), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

g) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de adquisición del instrumento hasta la fecha de vencimiento. (...)

h) Medir estas inversiones por el costo amortizado, es decir, por el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de interés efectiva en la fecha de transición, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

i) Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro causado por el incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. En tal caso, el deterioro corresponderá a la diferencia entre el valor inicialmente reconocido de acuerdo con los literales d) y h) y el valor de mercado en la fecha de medición del deterioro, cuando este último sea menor y la variación negativa se relacione con las evidencias objetivas de deterioro.

j) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal i), en la cuenta Deterioro de Inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

k) Adicionalmente, medir las inversiones identificadas en el literal e) por el valor de mercado en la fecha de transición, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias o Pérdidas en Inversiones en Instrumentos de Patrimonio al Valor de Mercado con Cambios en el Patrimonio.

1.1.1.4. Inversiones clasificadas al costo (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar, en esta categoría, los instrumentos de patrimonio que no tengan valor de mercado (con independencia de que se espere o no negociarlos) siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, e instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que no se mantengan con la intención exclusiva de negociarlos o de conservarlos hasta su vencimiento. (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de provisiones asociadas con las inversiones identificadas en el literal a), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de valorizaciones asociadas con las inversiones identificadas en el literal a), afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.

d) Medir las inversiones identificadas en el literal a) por su saldo a 31 de diciembre (...).

e) Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones clasificadas en esta categoría y, si es así, realizar los siguientes procedimientos:

i) Para el caso de los instrumentos de deuda, estimar el deterioro como la cantidad en que el valor en libros del activo excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado vigente en la fecha de transición para transacciones similares.

ii) Para el caso de los instrumentos de patrimonio, estimar el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la inversión excede al valor de la participación patrimonial en la entidad receptora de la inversión en la fecha de la transición.

f) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal e), en la cuenta Deterioro de inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.5. Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar las inversiones en controladas, asociadas y en negocios conjuntos.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de valorización de estas inversiones, afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.
- c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de provisiones de estas inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) en la cuenta Amortización Acumulada de Intangibles por concepto de crédito mercantil, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e) Adicionar, al valor de la inversión identificada en el literal a), cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible a 31 de diciembre (...), cuando a ello haya lugar.
- f) Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto, que no se originen por reclasificaciones de partidas, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Método de Participación Patrimonial.
- g) Identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones en controladas, asociadas o en negocios conjuntos como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada, asociada o negocio conjunto, o de las condiciones crediticias de las mismas.

h) Calcular, en caso de encontrar evidencias de deterioro, el valor recuperable de la inversión de acuerdo con lo establecido en este Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

i) Comparar el valor en libros de la inversión con su valor recuperable. Si este último es menor, reconocer la diferencia en la cuenta Deterioro Acumulado de Inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.8. Inventarios (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar, como inventarios, aquellos bienes comercializados que se hayan dado de baja y sobre los cuales, en la fecha de transición, se mantengan riegos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Estos inventarios se incorporarán por el valor por el cual se hayan dado de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, se afectará la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación por el valor del ingreso asociado a la venta del activo y se dará de baja la cuenta por cobrar relacionada con dicho ingreso o se reconocerá un pasivo por el valor recibido si una parte o la totalidad del bien ya hubiera sido pagado.

b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los del literal a), según su naturaleza (...)

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, la provisión de inventarios reconocida a 31 de diciembre (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

d) Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares, y los impuestos recuperables capitalizados. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

e) Definir y aplicar, para cada ítem o agrupación de inventarios, el método de valuación de acuerdo con su naturaleza. La entidad podrá elegir entre el método de identificación específica, PEPS o Promedio Ponderado. Cualquier diferencia surgida en esta valuación afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado.

g) Determinar el costo de reposición de las materias primas y otros suministros mantenidos para la producción de inventarios destinados a la venta, cuando una disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo.

h) Determinar el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta.

i) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales d) y e) con el valor determinado en los literales f) y g), para los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, con independencia de que dichos bienes o servicios se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado. Si el valor determinado en los literales f) y g) es menor, reconocer la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

j) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales d) y e) con el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta en condiciones de mercado determinado en el literal h). Si este último es menor, reconocer la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)

1.1.13. Propiedades de inversión (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

d) Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

ii) Al valor de mercado al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)

1.1.14. Activos intangibles (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. (...)

b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:

i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

ii) Identificar los activos intangibles provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlos por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Identificar los intangibles desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con el desarrollo del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iv) Identificar los intangibles adquiridos que no se derivan de una transacción sin contraprestación y medirlos por el costo del elemento. De dicho valor, deducir los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. La diferencia entre el costo calculado según lo señalado anteriormente y el costo reconocido a 31 de diciembre (...) incrementará o disminuirá el

valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

v) Identificar los activos intangibles que tienen vida útil finita y los que tienen vida útil indefinida.

vi) Calcular, para los activos intangibles que tienen vida útil finita, la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los numerales i) a v), con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. (...)

vii) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. (...) (Subrayado fuera de texto)

4. Tratamiento contable de los intereses de mora

El tratamiento contable de los intereses de mora fue indicado por la CGN mediante el concepto N° 2017200000311 del 5 de enero de 2017, dirigido a la doctora Ana María Lombana, Gerente Financiero del Municipio de Cagua, así:

“...2. Reconocimiento y medición de los intereses de mora...

Los intereses de mora de las cuentas por cobrar (...) deben reconocerse, cuando (...) exista un grado de certidumbre suficiente sobre el recaudo de los beneficios económicos a través de la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y su valor pueda medirse de forma fiable, de conformidad con las condiciones para reconocimiento de los activos y los ingresos, previstas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Si se determina que se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas, los intereses de mora deben reconocerse como cuentas por cobrar e ingresos por el valor de la transacción; es decir, por el valor que se espera recaudar.

Ahora bien, si en una medición posterior, (...) existen indicios de deterioro de la cuenta por cobrar por el incumplimiento de los pagos a cargo del contribuyente o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, debe reconocer de forma separada, un menor valor de la cuenta por cobrar y un gasto por deterioro, cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar supere al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma utilizando como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares.

Cuando los intereses de mora no cumplan con todas las condiciones para ser reconocidos como activos e ingresos, deben ser registrados como activos contingentes en cuentas de orden, hasta tanto la entrada de beneficios económicos (...) pase a ser prácticamente cierta, para proceder al reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar. (...)"
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Obligatoriedad de registrar en cuentas de orden deudoras de control las cuentas por cobrar retiradas de la situación financiera.

Corresponde a la Función Recaudadora de la DIAN, establecer cuáles de los derechos que son retirados de la situación financiera por no cumplir con la definición de los activos dispuesta en el Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, requieren ser controlados administrativamente y cuáles no, considerando que la descripción de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, estipula que en esta deben registrarse, los derechos retirados que a discreción de las entidades precisan de este tipo de control.

En todo caso, el criterio seleccionado por la Función Recaudadora de la DIAN, para establecer si una cuenta por cobrar retirada de su situación financiera requiere un control administrativo, debe ser documentado en su manual de políticas contables presentando los juicios profesionales efectuados que motivaron su elección, de modo que los usuarios de la información financiera, incluyendo los evaluadores de la misma, alcancen un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de los saldos de orden de control que deben presentarse en el estado de situación financiera, a continuación de los activos, pasivos y patrimonio como lo exige la Norma de presentación de estados financieros, prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

2. Sugerencia de realización de estimaciones de pérdidas por deterioro únicamente a las cuentas por cobrar por concepto de impuestos que se encuentren sujetas a procesos de cobro coactivo.

Para que la información financiera sea útil a sus diferentes usuarios, ésta debe representar fielmente los hechos económicos y debe influir en la toma de decisiones; razón por la cual, no es pertinente que sólo se realicen estimaciones de pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar por concepto de impuestos en proceso de cobro coactivo, considerando que el valor de las pérdidas por deterioro pretende reflejar financieramente el costo de oportunidad en que se incurre por el incumplimiento o la tardanza de los pagos a cargo

del deudor, el cual se encuentra relacionado con el concepto económico del valor del dinero en el tiempo.

Adicionalmente, al presentar en los estados financieros las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, se espera que sus usuarios, logren un entendimiento sobre las consecuencias económicas de las alternativas de decisión frente al uso o destinación de los recursos que se habrían seleccionado si el pago hubiese sido oportuno y una comprensión sobre las alternativas de decisión que se deben seleccionar para compensar el costo implícito por el incumplimiento del pago por parte del deudor o la demora en el recaudo.

Por lo anterior y considerando que las cuentas por cobrar en materia de impuestos tienen un impacto preeminente en la gestión de las finanzas públicas del Estado, se ratifica el concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017, en cuanto a la obligatoriedad de realizar estimaciones de pérdidas de deterioro de las cuentas por cobrar por concepto de impuestos, sin excepción alguna, cuando exista evidencia objetiva de incumplimiento del pago a cargo del contribuyente o un desmejoramiento de su capacidad crediticia.

A su vez, es importante señalar que por el considerable número de contribuyentes y cuentas por cobrar de diversa índole que gestiona la Función Recaudadora de la DIAN, es posible realizar una evaluación del deterioro por grupos de contribuyentes que guarden características homogéneas, en relación con el riesgo de crédito del deudor, capacidad de pago, garantías ofrecidas, estado de morosidad, condiciones económicas del sector al cual pertenece el contribuyente, localización geográfica, entre otros aspectos relevantes, según apliquen a las condiciones específicas, los cuales deben ser definidos y documentados por la Entidad en su manual de políticas contables.

Por otra parte, es necesario advertir que el registro de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar tiene fundamentos en términos de la fidelidad de la representación económica de los derechos, sin que ello menoscabe los preceptos de orden legal y constitucional, motivo por el cual, la Entidad debe seguir adelantando las actividades de gestión de recaudo que le competen.

En razón de lo anterior, la información sobre las cuentas por cobrar registrada en los libros de contabilidad podría presentar diferencias con las fuentes de datos de las dependencias que se encuentran interrelacionadas con el proceso contable, lo que exige que la Entidad deba implementar los procedimientos que sean necesarios para la preparación periódica de conciliaciones. En todo caso, las conciliaciones preparadas deben estar respaldadas en papeles de trabajo que expongan el análisis y las verificaciones efectuadas por la Entidad.

Adicionalmente, conviene señalar que ante la naturaleza y complejidad de las operaciones de la Función Recaudadora de la DIAN en la gestión de las cuentas por cobrar, es necesario contar con una robusta herramienta informática que garantice la eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de información financiera ajustada a los requerimientos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

3. Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación en pago y si éstos los debe reconocer la Función Recaudadora o Pagadora de la DIAN.

Como se estipuló en el concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017, es primordial que desde que se reciben los bienes en dación en pago, la Entidad defina el uso que se les dará a los mismos, y dependiendo de la intención que se determine, se deben registrar así:

En las respectivas subcuentas y cuentas del grupo 12-Inversiones e instrumentos derivados, cuando correspondan a inversiones de administración de liquidez, inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

En las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 15-Inventarios, cuando se traten de activos que se esperen comercializar, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

En las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, cuando se traten de bienes tangibles que vayan a ser utilizados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento, y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, no se espere venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevea usarlos durante más de un periodo contable.

En la cuenta 1951-Propiedades de Inversión, tratándose de bienes inmuebles que se vayan a destinar para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

En la cuenta 1970-Activos Intangibles, cuando correspondan a recursos identificables de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la Entidad tenga el control y prevea utilizarlos por más de un periodo contable.

En relación con la consulta elevada en mesa de trabajo del 31 de julio de 2017, para

determinar si la Función Recaudadora de la DIAN debe reconocer los bienes recibidos en dación en pago o si corresponde a la Función Pagadora incorporarlos dentro de su situación financiera, conviene señalar que el artículo 1° de Decreto N° 4815 de 2017, establece el registro de estos bienes debe efectuarse en las cuentas del balance de los ingresos administrados por la U.A.E. DIAN.

Por consiguiente, en un primer momento, los bienes recibidos en dación en pago deben ser reconocidos por la Función Recaudadora, cancelando en la cuenta corriente del deudor, las obligaciones relativas a impuestos, anticipos, retenciones y sanciones junto con las actualizaciones e intereses a que hubiere lugar en forma equivalente al valor por el cual se hayan recibido los bienes.

En un segundo momento, las Funciones Recaudadora y Pagadora de la DIAN, deben evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar quién controla el activo conforme a la definición de los activos y al principio de esencia sobre la forma en el contexto señalado en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Si luego del análisis interno, se concluye de manera conjunta, que la Función Pagadora de la DIAN tiene un derecho exigible sobre el potencial de servicios o sobre los beneficios económicos derivados de los bienes recibidos en dación en pago, la Función Recaudadora debe transferirlos para que la Función Pagadora pueda reconocerlos en su situación financiera.

En todo caso, el juicio profesional empleado para determinar el control sobre el activo debe ser documentado, justificado y aprobado por las partes, dejando constancia de que las conclusiones obtenidas a partir del análisis realizado fueron aceptadas. Esto garantiza que los organismos de control y observadores independientes al verificar la información financiera utilicen el criterio definido por la Entidad y logren un acuerdo sobre la fidelidad de la representación de las partidas que componen los estados financieros de ambas partes en lo relativo a los bienes recibidos en dación en pago.

A su vez, es necesario mencionar que el juicio profesional de que tratan los párrafos anteriores, debe ser aplicado en la fecha de transición al nuevo marco de regulación y corresponderá a la Función Recaudadora o Pagadora de la DIAN, según se concluya internamente después de realizar el análisis correspondiente, para determinar los saldos iniciales de los bienes recibidos en dación en pago al 1° de enero de 2018, de acuerdo con las actividades señaladas en el Instructivo 002 de 2015, las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto.

4. Tratamiento contable de los intereses de mora

Para la contabilización de los intereses de mora, la Función Recaudadora de la DIAN debe aplicar el tratamiento contable indicado por la CGN en el concepto N° 20172000000311 del 5 de enero de 2017, dirigido a la doctora Ana María Lombana, Gerente Financiero del Municipio de Cagua, el cual se encuentra transcrito en la sección de consideraciones de este concepto, el cual es aplicable al caso consultado.

CONCEPTO No. 20172000066881 DEL 26-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	<p>Clasificación de participaciones accionarias como inversiones en controladas, asociadas, negocios conjuntos o de administración de liquidez.</p> <p>Cálculo del valor en uso de las inversiones en controladas o en asociadas.</p> <p>Uniformidad de políticas contables de las controladas o asociadas y de la inversora para la aplicación del Método de Participación Patrimonial.</p> <p>Eliminación del saldo acumulado a 31 de diciembre de 2017 de las provisiones de inversiones en controladas y asociadas con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015.</p> <p>Precisiones sobre la cuenta de Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de las empresas en donde el MHCP tiene inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015.</p>

Doctora:
 CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el

N° 20175500000382, del 10 de enero de 2017, mediante la cual solicita dar respuesta a las siguientes en el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

1. ¿La participación accionaria del 6,23% que tiene el Ministerio Hacienda y Crédito Público (MHCP) en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. podría clasificarse como una inversión en controlada o en asociada?

Contexto: El MHCP considera que ejerce control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión, al participar activamente como representante del Gobierno en los procesos de negociación con el socio mayoritario para garantizar la adecuada prestación de servicio de energía eléctrica a los habitantes de la Costa Atlántica, con ocasión al proceso de intervención en el que se encuentra la empresa por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

2. ¿Las participaciones accionarias que tiene el MHCP en Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. (27,03%), Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. (13,53%) y Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. E.S.P. (24,97%) podrían clasificarse como inversiones en controladas o en asociadas, pese a tener una participación inferior al 50%?

Para determinar si el MHCP ejerce control sobre estas empresas ¿Debe observarse la participación individual del Ministerio?, o ¿Debe observarse la participación de la Nación, considerando en conjunto la participación del Ministerio de Minas y Energía (MME) y del Instituto de Planificación y Soluciones Energéticas para las Zonas No Interconectadas (IPSE)?

Contexto: La participación de la Nación en Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., Centrales Eléctricas del Cauca y Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. E.S.P. es del 100%, 55,39% y 100%, motivo por el cual el MHCP tiene el poder para dirigir las políticas operativas y financieras de estas empresas de conformidad con las facultades le fueron conferidas en el artículo 24° de la Ley N° 819 de 2003.

3. ¿Las participaciones accionarias que tiene la Nación del cabeza del MME, en Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. (55,68%), Electrohuila S.A. E.S.P. (83,05%) y Electrocaquetá S.A. E.S.P. (72,35%) podrían contabilizarse como inversiones en el MHCP, pese a que el Ministerio no cuenta con ninguna participación en estas empresas? En caso de que la respuesta sea afirmativa, ¿Cuál sería el valor por el cual se contabilizarían estas inversiones?

Contexto: Pese a no tener una participación accionaria, el MHCP ejerce control al dirigir las políticas operativas y financieras de estas empresas de conformidad con las facultades

le fueron conferidas en el artículo 24° de la Ley N° 819 de 2003.

4. ¿La participación accionaria que tiene el MHCP en Servicios Postales Nacionales (1,03%), podría clasificarse como una inversión en controlada o en asociada?

Contexto: Aunque el MHCP no intervenga en la Junta Directiva y su participación accionaria no lo otorgue control, influencia significativa o control conjunto, la Nación ejerce control sobre la empresa a través del Patrimonio Autónomo de Remanentes de ADPOSTAL en liquidación.

5. ¿La participación accionaria que tiene el MHCP en BANCOLDEX (7,85%), podría clasificarse como una inversión en asociada?

Contexto: El MHCP tiene representación en uno de los cinco renglones de la Junta Directiva y, aunque sus apreciaciones no son decisivas, son tenidas en cuenta en la definición de las políticas operativas y financieras de la empresa. La participación de la Nación es del 99,72%, en cabeza mayoritariamente del Ministerio de Comercio Industria y Turismo.

6. ¿La participación accionaria que tiene el MHCP en Artesanías de Colombia (24,05%), podría clasificarse como una inversión al costo?

Contexto: El MHCP no tiene representación en la Junta Directiva y por consiguiente no tiene la capacidad para intervenir en la definición de las políticas operativas y financieras de la empresa. La participación accionaria mayoritaria la ejerce la Nación a través de PROCOLOMBIA.

7. ¿La participación accionaria que tiene el MHCP en TRANSELCA (0,0006%), podría clasificarse como una inversión en controlada?

Contexto: El MHCP no cuenta con representación en la Junta Directiva, no dirige, ni participa de manera directa en la definición de las políticas operativas y financieras de la empresa, sin embargo, el control de la empresa lo ejercen empresa sobre las cuales el MHCP cuenta con participación accionaria mayoritaria. En este sentido, se consulta si la condición de subsidiaria de una controlada podría otorgar la condición para que pueda ser clasificada por el Ministerio como controlada.

8. ¿La participación accionaria que tiene el MHCP en Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P. (15,61%), podría clasificarse como una inversión en asociada, pese a que se tiene una baja participación accionaria?

Contexto: El MHCP tiene representación en la Junta Directiva de la empresa y tiene la capacidad de intervenir en la definición de las políticas operativas y financieras de la empresa sin que se configure control.

9. ¿Cómo se calcularía el valor en uso de las inversiones en controladas o en asociadas, particularmente en las participaciones patrimoniales que la Nación tiene en empresas como Banco Agrario, SATENA, CISA, Empresa Multipropósito de URRÁ y Empresa de Energía de San Andrés?

10. ¿Cómo se daría cumplimiento a la condición prevista en las Normas de inversiones en controladas y asociadas para aplicar el método de participación de patrimonial, referente a tener a disposición los estados financieros del MHCP y los de sus controladas y asociadas bajo políticas contables uniformes, dada la diversidad de entidades en las que se tiene participación, todas con funciones de cometido estatal y marcos normativos diferentes?

11. ¿Cómo se daría cumplimiento al literal c) del numeral 1.1.5 inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos del Instructivo 002 de 2015, el cual hace referencia a la eliminación del saldo de las provisiones de estas inversiones acumulado al 31 de diciembre de 2017?

Contexto: El MHCP cuenta con algunas inversiones totalmente provisionadas y al eliminar el importe de la provisión, el costo histórico de la inversión no reflejaría la realidad de los aportes realizados en empresas cuyo patrimonio es negativo, como es el caso de SATENA y Colombia Telecomunicaciones.

12. ¿Cómo se daría cumplimiento al literal f) del numeral 1.1.5 inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos del Instructivo 002 de 2015 a 1° de enero de 2018?

Contexto: Desde el momento en que las empresas receptoras de la inversión reportaron la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación, el MHCP incorporó esta información a sus estados contables básicos mediante la aplicación del Método de Participación Patrimonial.

Al respecto, me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Preguntas 1 a 8. Clasificación de participaciones accionarias como inversiones en controladas, asociadas, negocios conjuntos o de administración de liquidez:

El artículo 24 de la Ley N° 819 de 2003, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 24. Representación de los intereses de la Nación en empresas de servicios públicos domiciliarios. En las asambleas y juntas directivas de las empresas de servicios públicos en las cuales la Nación tenga participación accionaria, los intereses de la Nación serán representados por funcionarios de la planta de personal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Estos funcionarios deberán rendir informes sobre las decisiones en las que hubieran participado cuando le sean solicitados por el Ministro.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.1. y 1.2. de la Norma de inversiones de administración de liquidez, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“1.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se esperan negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que se corresponden con a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento." (Subrayado fuera de texto)

La Norma de inversiones en controladas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, señala:

"...5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión. Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

El poder consiste en derechos existentes que otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad. Las actividades relevantes son las que afectan, de manera significativa, la naturaleza o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o de los riesgos que asume, por su participación en otra entidad.

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en la participación patrimonial.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función

de la controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la controlada es el responsable inicial. (...)

5.5. Revelaciones

La entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados y sobre los cambios en esos juicios y supuestos, para determinar si tiene el control sobre otra entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de inversiones en asociadas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“...6.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa.

Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad inversora para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto.

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

La existencia de influencia significativa sobre la entidad se evidencia, generalmente, a través de uno o varios de los siguientes hechos: a) tiene representación en la Junta

Directiva u órgano equivalente de la asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la entidad receptora de la inversión quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior. (...)

6.5. Revelaciones

La entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados y sobre los cambios en esos juicios y supuestos, para determinar si tiene influencia significativa sobre otra entidad. (...)" (Subrayado fuera de texto)

La Norma de acuerdos conjuntos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, estipula:

"7. ACUERDOS CONJUNTOS

Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo. (...)

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa pública societaria, tienen derecho a sus activos netos. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio y lleva su propia contabilidad. Cada entidad participante tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto. (...)

7.3. Revelaciones

La entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados, y los cambios en esos juicios y supuestos, para determinar si tiene control conjunto de un acuerdo." (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 9. Cálculo del valor en uso de las inversiones en controladas o en asociadas:

La Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente:

"19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO (...)

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; d) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y e) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas. (...)

19.3. Reconocimiento

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable... (...)

19.4. Medición del Valor Recuperable (...)

Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso. (...)

19.4.2. Valor en uso

El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espere obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

La estimación del valor en uso de un activo conllevará los siguientes pasos:

- a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final y
- b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

19.4.2.1 Estimación de los flujos futuros de efectivo

El cálculo del valor en uso reflejará la estimación de los flujos futuros de efectivo que la entidad espere obtener del activo. Para tal efecto, la entidad realizará las siguientes acciones:

- a) Efectuar las proyecciones de los flujos de efectivo teniendo en cuenta hipótesis razonables y fundamentadas que representen las mejores estimaciones de la entidad sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presenten a lo largo de la vida útil restante del activo, otorgando un peso más significativo a las evidencias externas a la entidad.
- b) Proyectar los flujos de efectivo teniendo en cuenta los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que se hayan aprobado por la entidad, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos; la proyección tampoco incluirá entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación, ni cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor.

- c) Estimar las proyecciones de flujos de efectivo para el periodo posterior al cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Con este fin, la entidad extrapolará las proyecciones de los literales anteriores utilizando escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pueda justificar el uso de una tasa creciente. Esta tasa de crecimiento no excederá la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, para el país o países en los que opera la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor. (...)

19.4.2.2 Determinación de la tasa de descuento aplicable

La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero

como a los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no se hayan ajustado.

La tasa a utilizar podrá ser a) el costo promedio ponderado del capital determinado empleando técnicas como el Modelo de Precios de los Activos Financieros; b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad; y c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.

No obstante, la tasa empleada se ajustará para a) reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos y b) excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados de los activos o los riesgos para los cuales, los flujos de efectivo estimados se hayan ajustado.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta hipótesis uniformes sobre los incrementos de precios debidos a la inflación general... (...)” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 10. Uniformidad de políticas contables de las controladas o asociadas y de la inversora para la aplicación del Método de Participación Patrimonial:

El numeral 5.3 de la Norma de inversiones en controladas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“5.3. Medición posterior (...)

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la controlada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

Si los estados financieros de la controladora y los de la controlada se preparan para fechas de corte distintas, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Si se aplican políticas contables diferentes, se realizarán los ajustes a que haya lugar, con el fin de conseguir que las políticas contables de la controlada correspondan con las empleadas por la controladora.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.3 de la Norma de inversiones en asociadas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, prescribe:

“6.3. Medición posterior (...)

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la asociada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

Si los estados financieros de la entidad inversora y los de la asociada se preparan para distintas fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Si se aplican políticas contables diferentes, se realizarán los ajustes a que haya lugar, con el fin de conseguir que las políticas contables de la asociada correspondan con las empleadas por la entidad inversora.” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 11. Eliminación del saldo acumulado a 31 de diciembre de 2017 de las provisiones de inversiones en controladas y asociadas con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015.

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo señala:

“...1.1.5. Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones de estas inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

g) Identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones en controladas, asociadas o en negocios conjuntos como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada, asociada o negocio conjunto, o de las condiciones crediticias de las mismas.

h) Calcular, en caso de encontrar evidencias de deterioro, el valor recuperable de la inversión de acuerdo con lo establecido en este Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

i) Comparar el valor en libros de la inversión con su valor recuperable. Si este último es menor, reconocer la diferencia en la cuenta Deterioro Acumulado de Inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.18. Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo (...)

Si existen indicios de deterioro, la entidad comprobará el deterioro del valor de sus activos a partir de la comparación del valor en libros del activo, después de aplicar lo establecido en el presente Instructivo, con su importe recuperable. Este último corresponde al mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se esperan obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. No obstante, si no es factible determinar el valor de mercado menos costos de disposición, el importe recuperable estará dado por el valor en uso.

Si el valor recuperable es inferior al valor en libros, se reconocerá una pérdida por deterioro, reduciendo el importe en libros del activo. (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Definir una política contable para identificar los activos generadores de efectivo que, dada su materialidad, deban ser objeto de análisis de deterioro.

b) Determinar si a la fecha transición, existen indicios de deterioro para propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles con vida útil finita; activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; e inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

c) Calcular el valor recuperable de los activos que tienen indicios de deterioro, de los intangibles que tienen vida útil indefinida y de los intangibles que surgen en un proyecto de desarrollo. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado menos costos de disposición y el valor en uso. Para ello, se tendrá en cuenta lo siguiente:

i) Si el valor de mercado menos los costos de disposición del activo es superior al valor en libros, el activo no se encontrará deteriorado y no habrá lugar al reconocimiento de pérdidas por deterioro.

ii) Si el valor de mercado menos los costos de disposición es inferior al valor en libros, se calculará el valor en uso, el cual corresponde al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se esperan obtener del activo. La estimación del valor en uso del activo conllevará estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final y b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

iii) Si no es factible determinar el valor de mercado menos costos de disposición, el importe recuperable será el valor en uso.

d) Reconocer la pérdida por deterioro cuando el valor recuperable sea inferior al valor en libros. Dicho deterioro se contabilizará en una cuenta valuativa del activo correspondiente afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 12. Precisiones sobre la cuenta de Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de las empresas en donde el MHCP tiene inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015:

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo establece:

“...1.1.5. Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos (...)”

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

f) Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto, que no se originen por reclasificaciones de partidas, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Método de Participación Patrimonial. (...)” (Subrayado fuera de textos)

Por otro lado, el numeral 12 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, prescribe:

“12. DETERMINACIÓN DE LAS VARIACIONES PATRIMONIALES (...)

Para la determinación de las variaciones patrimoniales de inversiones en empresas que no se encuentren en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública debe efectuarse previamente la homologación técnica respectiva.” (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, la CGN mediante el concepto N° 20172000000331 del 14 de julio de 2016, dirigido al doctor Óscar Miguel Díaz Romero, Coordinador de Contabilidad del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MCIT), expresó:

“...Para efectuar los respectivos cálculos y registros contables de la actualización de la inversión por el método de participación patrimonial, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, junto con la controlada, deben adoptar las estrategias necesarias para disponer de los estados financieros de Bancóldex S.A con corte a 31 de marzo de 2016, sobre los cuales debe efectuarse previamente la homologación técnica a los criterios contables aplicados por el inversor, con el objetivo de lograr que la información financiera de la controlada esté acorde a los parámetros contable usados por la controladora y de esta manera determinar las variaciones patrimoniales respectivas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. (6,23%)

La clasificación de la inversión en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., no sólo depende de la facultad que tiene el MHCP para dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de la empresa con motivo de la intervención por parte de Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, sino que también obedece a una serie de aspectos que ayudan a formar un juicio profesional sobre la naturaleza y demás características particulares de la relación existente entre ambas entidades.

Dentro de los aspectos que tendrá en cuenta el MHCP para formar su juicio profesional, se

encuentran los siguientes:

a) Un inversor ejerce control sobre una participada, cuando tiene derecho a recibir los beneficios variables o se expone a los riesgos relativos a la inversión y utiliza su poder para afectar la naturaleza o la cuantía de dichos beneficios o riesgos, con independencia de su participación patrimonial.

Por lo anterior, es de anotar que el poder para dirigir las políticas operativas y financieras de la participada no es, en sí mismo, un indicio suficiente para evidenciar la existencia de control, pues es necesario, comprobar que el inversor se beneficia de las actividades de la participada y se expone al riesgo de una pérdida potencial.

En este orden de ideas, la participación en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. se clasificará como una inversión en controlada, si a partir del juicio profesional empleado por el MHCP, se concluye que este, además de dirigir las actividades relevantes de la empresa, utiliza su poder para disponer o decidir sobre el valor o la manera como recibe los beneficios provenientes de la inversión, o el valor o la forma como asume los riesgos que podrían afectar su situación financiera, como por ejemplo, las obligaciones financieras y operativas a cargo de la empresa que tendría que asumir en el evento en que esta no pueda atenderlas.

b) Un inversor posee influencia significativa sobre una participada, cuando puede intervenir en sus decisiones de política financiera y de operación, sin que se configure control ni control conjunto.

Al evaluar si el MHCP ejerce influencia significativa sobre Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., se requiere corroborar si este posee directamente o a través de sus subsidiarias el 20% del poder de voto en la Empresa, con independencia de su participación patrimonial del 6.23%.

Ahora bien, es posible que el MHCP no posea directa o indirectamente el 20% del poder de voto en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P, pero logre argumentar la existencia de influencia significativa sobre la misma, utilizando una o varias de las siguientes premisas:

- El Ministerio tiene representación en el órgano de dirección de la Empresa.
- El Ministerio participa en los procesos de fijación de las políticas de la Empresa.
- El Ministerio efectúa transacciones significativas con la Empresa.
- El Ministerio intercambia personal directivo con la Empresa.
- El Ministerio suministra información esencial para la operación de la empresa.

En razón de lo expuesto, corresponde al MHCP efectuar un análisis integral de las diferentes circunstancias que podrían confirmar la existencia de influencia significativa sobre Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., para que la participación accionaria pueda ser catalogada como una inversión en asociada.

c) Un inversor ejerce control conjunto sobre una empresa, cuando ha pactado con otros inversores compartir el control de la misma, de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

A efectos de determinar si el MHCP ejerce control conjunto sobre Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., es necesario verificar que se cumplan con los siguientes requisitos:

- Existe control colectivo sobre la empresa, es decir todos los accionistas o un grupo de ellos dirigen las actividades relevantes de la misma.
 - Ningún accionista controla de forma individual la empresa.
 - Las decisiones sobre las actividades relevantes de la empresa se aprueban con el consentimiento de todas la partes que ejercen que comparten el control.
 - Adicionalmente, conviene indicar que al efectuar el análisis sobre el control conjunto sobre la empresa, el MHCP debe validar los siguientes parámetros:
- Los accionistas que comparten el control de la empresa están expuestos y asumen los riesgos inherentes a la participación.
 - Los accionistas que comparten el control de la empresa se benefician de las actividades que ésta desarrolla.
 - Los accionistas que comparten el control utilizan su poder para afectar la naturaleza y la cuantía de los riesgos y beneficios relativos a la participación, con independencia de su participación patrimonial.

d) Cuando una inversión no reúna los requisitos descritos en los literales a), b) y c) para ser clasificada como inversión en controlada, asociada o negocio conjunto, debe ser catalogada como una inversión de administración de liquidez y se clasificará en una de las categorías enunciadas en el numeral 1.2. de la Norma de inversiones de administración de liquidez, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, el cual fue transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

Así lo anterior, corresponde al MHCP emplear su juicio profesional para clasificar la participación accionaria del 6,23% que tiene el MHCP en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., pues dependiendo de las circunstancias específicas que puedan presentarse en un

momento determinado podría clasificarse en una u otra categoría.

En todo caso, el MHCP revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados para clasificar la participación accionaria en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., y los cambios en esos juicios y supuestos cuando existan nuevas circunstancias que proporcionen evidencia objetiva para efectuar una reclasificación a otra categoría.

2. Clasificación de las participaciones accionarias en Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. (27,03%), Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. (13,53%) y Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. E.S.P. (24,97%).

En relación con su inquietud sobre si las participaciones accionarias que tiene el MHCP en Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., Centrales Eléctricas del Cauca y Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. E.S.P., pueden clasificarse como inversiones en controladas o asociadas pese a tener una participación inferior al 50%, se reitera que la clasificación de las inversiones depende del análisis integral de varios aspectos que caracterizan la relación existente entre el inversor y las participadas.

Si bien el porcentaje de participación patrimonial, es uno de los diferentes aspectos a considerar, este es insuficiente, en sí mismo, para determinar en qué categoría deben clasificarse las inversiones, pues no necesariamente representa el poder de voto actual o potencial del inversor para dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de las empresas receptoras de la inversión.

Adicionalmente, conviene señalar que el poder de voto actual o potencial para dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de las participadas, no debe analizarse de forma aislada de las demás condiciones que proporcionan elementos de juicio para clasificar las inversiones. Por este motivo, la participación del MHCP en las juntas directivas y asambleas de las empresas en las cuales se tiene participación accionaria, debe contrastarse con los diferentes aspectos abordados en el numeral 1 de la sección de conclusiones de este concepto

Conforme a lo anterior, el poder de voto que, en virtud del artículo 24° de la Ley N° 819 de 2003, ejerce el MHCP en las asambleas y juntas directivas de las empresas de servicios públicos en las cuales la Nación posee una participación accionaria, no es una evidencia concluyente para confirmar la existencia de control, pues el análisis debe ser complementado con la capacidad que tiene el Ministerio para afectar de manera favorable o desfavorable sus estados financieros en relación con los beneficios obtenidos y de los riesgos asumidos por su participación.

Una vez que el MHCP realice el análisis correspondiente, los juicios y supuestos significativos utilizados para clasificar sus inversiones en Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. y Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. E.S.P., serán revelados a los usuarios de la información financiera, a fin de que estos logren un acuerdo sobre la fidelidad en la representación de estas participaciones.

3. Reconocimiento en los estados financieros del MHCP de las participaciones accionarias que tiene la Nación, en cabeza del MME, en Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. (55,68%), Electrohuila S.A. E.S.P. (83,05%) y Electrocaquetá S.A. E.S.P. (72,35%).

Para que una entidad pueda reconocer una inversión en controlada, asociada o negocio conjunto, esta debe poseer una participación accionaria en una empresa societaria, condición que no se cumple en el caso consultado.

Por consiguiente, el MHCP no podrá reconocer en su contabilidad las participaciones accionarias que tiene la Nación, en cabeza del MME, en Electrificadora del Meta S.A. E.S.P., Electrohuila S.A. E.S.P. y Electrocaquetá S.A. E.S.P., pese a que pueda dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de estas empresas conforme a lo estipulado en el artículo 24° de la Ley N° 819 de 2003.

En este sentido, la CGN insiste en que la condición de dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de una empresa, es insuficiente, per se, para confirmar la existencia de una inversión en controlada o asociada, como se ha explicado en los numerales 1 y 2 de la sección de conclusiones de este concepto.

4. Clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en Servicios Postales Nacionales (1,03%).

La clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en Servicios Postales Nacionales, dependerá del análisis que efectúe el Ministerio con base en los lineamientos señalados en los numeral 1, 2 y 3 de la sección de conclusiones este concepto y revelará a los usuarios de la información financiera, los juicios y supuestos significativos empleados para clasificar su inversión.

5. Clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en BANCOLDEX (7,85%)

Corresponde al MHCP, realizar la clasificación de su inversión en BANCOLDEX con base en los lineamientos señalados en los numeral 1, 2 y 3 de la sección de conclusiones de este concepto y revelar a los usuarios de la información financiera, los juicios y supuestos

significativos que fueron empleados a efectos de llegar a un acuerdo sobre la representación fiel de esta participación accionaria en los estados financieros.

6. Clasificación de la participación accionaria que tiene MHCP en Artesanías de Colombia (24,05%)

En relación con su inquietud sobre si la inversión que tiene el MHCP en Artesanías de Colombia debe clasificarse como una inversión de administración de liquidez en la categoría del costo dado que el Ministerio no cuenta representación en la Junta Directiva, debe señalarse que si después del análisis de los demás aspectos que caracterizan la relación existente entre MHCP y Artesanías de Colombia, este determina que no ejerce control, influencia significativa o control conjunto con base en los lineamientos señalados en los numeral 1, 2 y 3 de la sección de conclusiones de este concepto, este clasificará su participación accionaria como una inversión de administración de liquidez en la categoría del costo, considerando que la acción de esta empresa no se negocia en el mercado de valores.

7. Clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en TRANSELCA (0,0006%).

En relación con su inquietud sobre si la inversión que tiene el MHCP en TRANSELCA debe clasificarse como una inversión en controlada, en su condición de controlada de una de sus subsidiarias, es importante señalar que el Ministerio evaluará su poder de voto actual o potencial para dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de las participadas en conjunto con el poder ejercido con subsidiarias o partes relacionadas.

No obstante, como se ha mencionado en los numerales 1, 2 y 3, el poder de voto, no es una evidencia concluyente, por sí misma, para confirmar la existencia de control sobre una entidad, razón por la cual, el Ministerio formará su juicio profesional para clasificar su inversión con base en el análisis de los demás aspectos que describen las demás condiciones particulares de la relación entre el Ministerio y TRANSELCA.

8. Clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P. (15,61%).

La clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P., dependerá del análisis que efectúe el Ministerio con base en los lineamientos señalados en los numeral 1, 2 y 3 de la sección de conclusiones este concepto y revelará a los usuarios de la información financiera, los

juicios y supuestos significativos empleados para clasificar su inversión.

9. Cálculo del valor en uso de las inversiones en controladas o en asociadas

Para efectos del cálculo del valor en uso de las inversiones en controladas o en asociadas, el Ministerio aplicará el numeral 19.4.2 de la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, el cual fue transcrito en la numeral 9 de la sección de consideraciones de este concepto.

Conforme a lo anterior, las entidades que tengan inversiones en controladas o asociadas deberán estimar los flujos netos de efectivo futuros derivados de su participación accionaria y aplicarán una tasa de descuento para traer a valor presente estos flujos de efectivo futuro.

Corresponde a cada entidad definir la metodología más idónea para calcular el valor en uso, contemplando el uso hipótesis razonables, escenarios y las diversas métricas que ofrecen las áreas de la economía y las finanzas.

10. Uniformidad de políticas contables de las controladas o asociadas y de la inversora para la aplicación del Método de Participación Patrimonial.

Dada la diversidad de empresas con funciones de cometido estatal y marcos normativos diferentes en las cuales el MHCP tiene participación accionaria y sobre las cuales puede ejercer control o influencia significativa, es necesario que previo a la aplicación del método de participación patrimonial, se efectúe una homologación técnica de los estados financieros de estas empresas considerando los criterios utilizado por el Ministerio, con el objetivo de lograr que la información financiera de la controlada o asociada esté acorde a los parámetros contables usados por el inversor y de esta manera determinar las variaciones patrimoniales respectivas.

11. Eliminación del saldo acumulado a 31 de diciembre de 2017 de las provisiones de inversiones en controladas y asociadas con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015.

Frente a la preocupación manifestada por el MHCP sobre la eliminación del saldo acumulado a 31 de diciembre de 2017 de las provisiones de inversiones en controladas y asociadas con ocasión a la aplicación del literal c) del numeral 1.1.5 del Instructivo 002 de 2015, pues el costo histórico de la inversión no reflejaría la realidad económica de los

aportes realizados en empresas cuyo patrimonio es negativo, es importante señalar que el los literales g), h) e i) de este mismo numeral obliga a las entidades identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de estas inversiones, calcular el valor recuperable de las mismas y reducir el valor de la inversión afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, cuando el valor recuperable de la inversión sea inferior a su valor en libros.

12. Precisiones sobre la cuenta de Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de las empresas en donde el MHCP tiene inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015:

En la fecha de transición, los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de las controladas, asociadas o negocios conjuntos del MHCP deberán afectar directamente la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación del Ministerio.

Lo anterior, considerando que el MHCP debió hacer la homologación técnica respectiva para previo a aplicar el método de participación patrimonial en cumplimiento el numeral 12 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, de modo que en su contabilidad actual no se debe estar reflejando el impacto en la situación financiera de las empresas controladas, asociadas o negocios conjuntos por la transición al nuevo marco de regulación.

En consecuencia, el MHCP deberá ajustar su información financiera con el propósito de dar cumplimiento a la regulación contable vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 y pueda llevar a cabo la actividad señalada en el literal f) del numeral 1.1.5 del Instructivo 002 de 2015 a 1° de enero de 2018.

CONCEPTO No. 20172000103241 DEL 15-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro de Saldos iniciales en Muebles y Enseres con saldo cero(\$0)

--	--	--

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de saldos iniciales en Inversiones que no generan beneficios económicos Determinación de Saldos Iniciales para el 1 de Enero del 2018, tomando como base los sados finales a 31 de diciembre de 2017.

Doctora:

ALEXANDRA ALFONSO AVILA

Contadora Pública

Indeportes Boyacá

Avenida Villa Olímpica Casa del Deporte

Boyacá - Tunja

ANTECEDENTES

Me refiero a comunicación radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044532, del 3 de octubre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

De manera respetuosa y por considerarlo de su competencia, me permito solicitar concepto sobre los siguientes procesos que tienen que ver con la transición al nuevo marco normativo Resolución N° 533 del 08 de octubre de 2015.

1. En qué momento se deben y pueden aplicar las instrucciones para la transición al marco normativo para Entidades de Gobierno establecidos en el instructivo N° 002 de 2015, emitido por la CGN. (...)
2. Indeportes Boyacá tiene una inversión en acciones en el Club Deportivo Patriotas Boyacá, son unas acciones que en los últimos años no han generado Dividendos y como activo monetario genera riesgo de pérdida del valor nominal. Es pertinente reconocer estas acciones dentro de los activos del instituto?
3. Indeportes Boyacá tiene dentro de su inventario de PPYE, bienes inmuebles en uso (escritorios, archivadores, sillas entre otros), que en contabilidad reportan valor en

ceros. ¿El instituto puede realizar una asignación del costo atribuido de los activos en sus saldos iniciales que se encuentren en valor cero (\$0), con relación a un valor de referencia en el mercado y que este sea el valor del costo?

CONSIDERACIONES

ENTIDADES DE GOBIERNO RESOLUCION N°533 de 2015

1. Momento de aplicación del Instructivo N° 002 de 2015

La Resolución N° 357 de 23 Julio de 2008 emanada de la Contaduría General de la Nación, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en su Procedimiento para la Implementación y Evaluación de del control Interno Contable establece (...)

(...)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 693 del 6 de diciembre de 2016, expedida por la CGN, es su artículo 1 establece: “Modifíquese el artículo 4 de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedara así:

ARTICULO 4. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

“Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1 de enero de 2018, las entidades determinaran los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargara en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos, a31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- b. Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2018
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018”

La Resolución N° 706 de 2016 expedida por la CGN, “Por la cual se establece la Información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación” en su artículo 15 establece:

“Formulario de la categoría estado de situación financiera de apertura - convergencia. Es el medio a través del cual las entidades de gobierno reportarán los saldos iniciales

obtenidos en aplicación del marco normativo respectivo. Para el efecto se define el siguiente formulario:

CGN2015_001_SI_CONVERGENCIA

La estructura y composición se detallan a continuación:

CÓDIGO CGN
NOMBRE DE LA ENTIDAD
AL 01/01/2018
CGN 2015_001_SI_CONVERGENCIA
Miles de pesos

Código de Subcuenta	Nombre de la Subcuenta	Saldo inicial 01-01-2018	Ajustes por errores y reclamaciones		Ajustes por convergencia		Reclasificaciones por convergencia		Saldo ajustado a 01-01-2018	Saldo Corriente	Saldo no corriente
			Debito	Crédito	Debito	Crédito	Debito	Crédito			
1.1.05.01	Caja Principal										
1.1.05.02	Caja menor										
1.1.15.06	Compromisos de reventa de cuentas por cobrar										
1.3.05.01	Retas por Cobrar										

Código de la subcuenta: Corresponde a la nomenclatura definida en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, y a lo establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, lo cual permite mostrar los registros realizados para la convergencia.

Nombre de la subcuenta: Corresponde a las denominaciones definidas en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y al establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Saldo inicial al 01-01-2018: Corresponde a los saldos finales con corte a 31 de diciembre de 2017, de los grupos de activos, pasivos y patrimonio y cuentas de orden, del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, una vez realizado el respectivo cierre contable y su traslado.

Para las subcuentas nuevas, incorporadas mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, este saldo debe ser cero.

Ajustes por errores y reclasificaciones: Corresponde al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a la respectiva subcuenta, derivados de errores evidenciados en aplicación del anterior marco regulatorio. Así mismo incluye las reclasificaciones definidas en aplicación del RCP precedente, diferentes a las generadas en el proceso de convergencia.

Ajustes por convergencia: Corresponden al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a cada una de las subcuentas, para incorporar los activos y pasivos bajo el nuevo marco normativo, darlos de baja o eliminarlos, si la norma lo permite y valorarlos o medirlos de acuerdo con los nuevos requerimientos y políticas contables definidas.

Reclasificaciones por convergencia: Corresponde al traslado de un concepto anterior a una nueva codificación, sin diferencia de valor. Surgen por el cambio del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, al establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Saldo ajustado al 01-01-2018: Corresponde a la suma algebraica del saldo inicial con los movimientos débito y crédito por ajustes (errores y convergencia) y reclasificaciones, de las respectivas subcuentas según su naturaleza, obtenidos en el proceso de convergencia al Catálogo General de Cuentas de la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Para las subcuentas no incluidas en el Catálogo General de Cuentas de la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, este saldo debe ser cero.

Saldo final corriente: Corresponde a la porción corriente del saldo ajustado al 01-01-2018, derivados de la aplicación de los criterios definidos en el marco normativo.

Saldo final no corriente: Corresponde a la porción no corriente del saldo ajustado al 01-01-2018, derivados de la aplicación de los criterios definidos en el marco normativo”.

Manejo de Acciones de Club Deportivos

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios

económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en su capítulo 1 Activos establecen:

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1.Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.(Subrayado fuera de texto).

El instructivo No 002 de octubre 8 de 2015 establece:

1.1.1 Inversiones de administración de liquidez

De acuerdo con el nuevo marco normativo, las inversiones de administración de liquidez son recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

Las inversiones de administración de liquidez se clasifican atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

Para efectos de la transición téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas inversiones pueden estar clasificadas en las categorías de inversiones de administración de liquidez, inversiones patrimoniales en entidades de liquidación, inversiones patrimoniales en entidades no contraladas o en inversiones con fines de política.

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

12- ACTIVOS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas de los recursos financieros representados en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se colocan con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia; así como aquellos representados en instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También incluye las inversiones que se efectúan con la intención de controlar, influir significativamente o controlar conjuntamente las decisiones de la entidad receptora de la inversión, las inversiones en entidades en liquidación y los instrumentos derivados con fines de especulación y con fines de cobertura

1224 ACTIVOS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los recursos financieros colocados en: a) instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni

control conjunto, y b) instrumentos de deuda que no tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociarlos o de conservarlos hasta su vencimiento.

SE DEBITA CON:

- El costo de la inversión.
- El valor de los costos de transacción relacionados con la adquisición de instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención de negociar y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.
- El valor en libros de la inversión reclasificada desde otra categoría dentro de inversiones de administración de liquidez o desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.
- El valor de la recompra de los títulos dados en operaciones repo u operaciones simultáneas

SE ACREDITA CON:

- El valor de la inversión reclasificada a otra categoría dentro de inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.
- El valor de los títulos reclasificados por operaciones repo u operaciones simultáneas pasivas.
- El valor de la inversión que se da de baja.

3125- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

SE DEBITA CON:

- El valor de los bienes y derechos retirados.
- El valor de las obligaciones incorporadas.
- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.

- El menor valor originado en la medición de los activos.
- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- El valor de las obligaciones retiradas.
- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

- Bienes Inmuebles con saldo cero (\$)

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

103.CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. (...) (Subrayado fuera del texto)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...) (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo se establece:

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo. (...) (Subrayados fuera del texto)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES.

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. (...) (Subrayado fuera de texto)

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL.

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio. (...)(Subrayados fuera de texto)

18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación. (...) (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

ENTIDADES DE GOBIERNO

El cierre contable de los estados Financieros del año 2017 deberá efectuarse de acuerdo con lo establecido en la Resolución N° 357 del 2008; a partir de este cierre, las Entidades

determinarán los saldos iniciales a que se refiere el Artículo 1 de la Resolución N° 693 de 2016, los cuales corresponden al ejercicio en firme de la medición de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, los cuales deberán cargarse en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. Como consecuencia de ello, se deberá adelantar un procedimiento coyuntural e independiente, mediante el cual se puedan determinar los saldos iniciales, medidos bajo los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en forma independiente de los movimientos mediante los cuales se registren los hechos económicos ocurridos durante la aplicación del tal normatividad.

El proceso de preparación de la información debe involucrar los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. A efectos de determinar los saldos iniciales para la vigencia del año 2018, la Entidad deberá conservar la trazabilidad que realice por los registros contables que se generen, en forma tal que se pueda suministrar la información de que trata el artículo 15 de la Resolución N° 706 de 2016 expedida por la CGN, donde se definen los lineamientos para la presentación de la información contable que incorpora el reconocimiento, eliminación, reclasificación y valoración de hechos económicos, los cuales formarán parte de los saldos iniciales de la Entidad, pero no deberán ser incluidos dentro del movimiento de enero de los Estados Contables de la vigencia del año 2018.

Los rubros a utilizar en este procedimiento especial, corresponden a los sobrevivientes al 31 de diciembre de 2017, habilitados en el Catálogo General de Cuentas denominado CGC Versión 2007.16 y a los rubros en que se homologarán los saldos bajo la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno expedido mediante Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016.

2) Respecto de la Inversión que Indeportes Boyacá tiene en el club Deportivos Patriota, la Entidad deberá proceder a analizar las características del título donde determinará si es procedente seguirla reconociendo en los Estados Financieros de la Entidad como inversión, evaluando específicamente si es probable que a futuro genere rendimientos provenientes de las fluctuaciones de su precio, por ejemplo en el caso de una venta; o de los flujos contractuales del título durante su vigencia, es decir recibir del mismo dividendos o su equivalente, para lo cual efectuará un registro en la cuenta 1224- **ACTIVOS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO**

Ahora bien, si como resultado del análisis realizado sobre el título del documento la Entidad concluye que la acción del club deportivo no cumple con las condiciones

necesarias para reconocer la acción como una inversión, la Entidad deberá proceder a eliminar su valor en la fecha de transición al determinar los saldos iniciales de la Entidad generando un débito en la 314502-Inversiones e Instrumentos Derivados de la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION.

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Indeportes Boyacá tiene dentro de su inventario de PPYE, bienes inmuebles en uso (escritorios, archivadores, sillas entre otros), que en contabilidad reportan valor en ceros. ¿El instituto puede realizar una asignación del costo atribuido de los activos en sus saldos iniciales que se encuentren en valor cero (\$0), con relación a un valor de referencia en el mercado y que este sea el valor del costo?

Los activos totalmente depreciados que se encuentran en uso, indican que la entidad no revisó anualmente la vida útil de los activos de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos, con el fin de ajustar oportunamente el valor en libros, evitando se deprecie en su totalidad, cuando aún los bienes siguen generando beneficios económicos, incumplimiento de esta forma lo preceptuado en el procedimiento sobre Propiedades, planta y equipo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

La vida útil debe revisarse anualmente y si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, deberá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

En este sentido, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos del valor en libros de los bienes, registrados en la contabilidad e incorpore nuevamente el activo con base en el nuevo valor del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación.

Es decir, que los bienes que se encuentran totalmente depreciados deben valorarse a su costo de reposición o valor de realización; una vez realizado dicho avalúo la entidad debe retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta

correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado el procedimiento anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

En el ámbito de aplicación del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, se describe claramente las normas técnicas relativas a los activos, los cuales deben ser contabilizados obligatoriamente, tal como lo establece el Catálogo de Cuentas, en consonancia con la norma técnica de Propiedad Planta y Equipo. Ahora bien, dado que la Entidad no ha dado aplicabilidad a la norma vigente, pues cuenta con bienes muebles con saldo cero, se requiere que la misma, adopte las medidas necesarias a fin de efectuar los registros correspondientes, y se reconozcan de manera correcta la cuenta de Propiedad Planta y Equipo, teniendo en cuenta que es de carácter imperativo, el cumplimiento del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Ahora bien, de cara al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluida la Resolución N° 484 de 2017 y su anexo, la entidad deberá evaluar si el avalúo técnico anteriormente señalado le es útil para determinar los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo para el período contable 2018 bajo el nuevo Marco Normativo en relación con los activos que cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en las mencionadas normas y el Instructivo N° 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000105301 DEL 16-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar Préstamos por cobrar Inventarios Otros activos
	SUBTEMAS	Evaluación de indicios y cálculo de deterioro del valor de los recursos entregados en administración, avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios. Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro del valor de las inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e inventarios.

Doctora:
CATALINA NARANJO AGUIRRE
Subsecretaria de Presupuesto y Gestión Financiera
Municipio de Medellín
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500003352, del 31 de enero de 2017, mediante la cual formula las siguientes inquietudes:

1. ¿Son objeto de evaluación de indicios y cálculo de deterioro los recursos entregados en administración, avances y anticipos y los pagos anticipados para la adquisición de bienes y servicios?
2. ¿Cuáles son las normas que se deben aplicar para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro del valor de las inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e inventarios, toda vez que estos

activos no están dentro del alcance de las normas de Deterioro del valor de los activos generadores efectivo ni de Deterioro del valor de los activos no generadores efectivo?

Al respecto, me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Evaluación de indicios y cálculo de deterioro del valor de los recursos entregados en administración, avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios.

Los numerales 2.1 y 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento... (...)

2.4. Medición posterior (...)

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado

y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.

2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.” (Subrayado fuera de texto)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- 3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
- 4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja” (Subrayado fuera de texto)

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados.” (Subrayado fuera de texto)

2. Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro del valor de las inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e inventarios.

El numeral 1.4 de la Norma de inversiones de administración de liquidez del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“1.4. Medición posterior

10. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán atendiendo la categoría en la que se encuentran clasificadas.

1.4.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado (...)

13. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas en esta categoría no serán objeto de estimaciones de deterioro.

1.4.2. Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado (...)

16. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo amortizado serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la inversión con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés efectiva de la inversión en la fecha de medición del deterioro. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

17. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas ni excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio (...)

21. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas a valor de mercado con cambios en el patrimonio serán objeto de estimaciones de deterioro, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá a la diferencia entre el valor inicialmente reconocido (neto de cualquier reembolso de principal o amortización del mismo, cuando a ello haya lugar) y el valor de mercado en la fecha de medición del deterioro, cuando este último sea menor, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocida. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo. Para tal efecto, la entidad reducirá la pérdida acumulada reconocida en el patrimonio que corresponda al valor del deterioro a reconocer como gasto en el resultado del periodo.

22. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas como gasto en el resultado, que correspondan a inversiones en instrumentos de patrimonio, no se revertirán. Para el caso de inversiones en instrumentos de deuda, si en un periodo posterior el valor de mercado aumenta y dicho aumento está relacionado con eventos objetivamente relacionados con el origen del deterioro, la entidad disminuirá el valor del deterioro acumulado afectando el resultado del periodo.

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

23. Las inversiones clasificadas al costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

24. El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

25. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo.

26. Las inversiones en títulos de deuda serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva de que estas se estén deteriorando como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la inversión con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para instrumentos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

27. Para el caso de las inversiones en títulos de deuda, si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“2.4. Medición posterior (...)

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.”
(Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.4 de la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“3.4. Medición posterior (...)

9. Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés efectiva del préstamo en la

fecha de medición del deterioro. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor del préstamo por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo.

10. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas ni excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9.3. de la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, prescribe:

“9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

21. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En caso contrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará. (...)

23. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo. (...)

25. Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Evaluación de indicios y cálculo de deterioro del valor de los recursos entregados en administración, avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios.

No son objeto de estimaciones de deterioro los recursos entregados en administración, los avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores ni los pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios, por las siguientes razones:

Los recursos entregados en administración, no representan derechos a favor de la entidad, de los cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, o equivalentes al efectivo u otro instrumento, considerando que su esencia y destinación representan salidas de efectivo que se materializarán en activos, costos, gastos o disminución de pasivos en la medida que sean utilizados.

La misma lógica se aplica en el caso de los avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios, teniendo en cuenta que se espera recibir en el futuro un bien o servicio en lugar de un flujo financiero fijo determinable.

Ahora bien, si la entidad tiene el derecho a recibir un reembolso de dinero como consecuencia de un cambio en las circunstancias relativas a la administración del efectivo o un incumplimiento por parte del tercero, las partidas inicialmente clasificadas como recursos entregados en administración, avances y anticipos entregados y bienes y servicios pagados por anticipado, deben ser reclasificadas como cuentas por cobrar, y por consiguiente, son objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro del valor conforme a lo señalado en el numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

2. Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro del valor de las inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e inventarios.

Las normas de Deterioro del valor de los activos generadores efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores efectivo, no contemplan el reconocimiento, medición,

revelación y presentación del deterioro del valor de las inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e inventarios considerando que su desarrollo está comprendido en los apartados de medición posterior de las normas aplicables a cada uno de estos activos; es decir, que cuentan con un lineamiento normativo específico como se detalla en la transcripción efectuada en el numeral 2 de la sección de consideraciones de este concepto.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto 20172000055091 del 30-08-2017

20172000064301 del 12-10-2017

20172000105861 del 23-11-2017

20172000102391 del 14-11-2017

5.3 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000000121 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Transferencias y subvenciones Beneficios a los empleados Patrimonio de las entidades de Gobierno Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de cálculo actuarial, causación y pago de cuotas partes pensionales. Causación y pago de bonos pensionales. Reconocimiento en la entidad de los recursos del Fonpet Reconocimiento del traslado de recursos del Fonpet al Fomag

Doctor
RUBÉN GUILLERMO JUNCA MEJÍA
Director General
Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá – FONCEP
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20165500079762 del 9 de diciembre de 2016 mediante la cual consulta en relación con el pasivo pensional, en el contexto del nuevo marco normativo, lo siguiente:

CONSULTA 1.

1. ¿Cuál debe ser el registro contable a realizar por parte del FONCEP por concepto de las cuotas partes de pensiones por cobrar a otras entidades al momento de causar el derecho?
2. ¿Cuál debe ser el registro contable a realizar por parte del FONCEP por concepto del recaudo de las cuotas partes de pensiones por cobrar a otras entidades?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable bajo Resolución 533 de 2015, en relación al reconocimiento y revelación del pasivo pensional en lo (sic) respecta al Calculo actuarial, Cuotas partes pensionales y Bonos pensionales, entre otros?

CONSULTA No. 2

Dentro del proceso de revisión y análisis de cuentas del Balance que viene realizando el FONCEP para la adopción de las normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público — NICSP que refiere la Resolución N° 533 de 2015 para el tema del patrimonio en el FONDO DE PENSIONES PUBLICAS DE BOGOTÁ - FPPB. Solicitamos su importante colaboración en el sentido de conceptuar sobre el traslado de las cuentas del patrimonio a cuentas del pasivo para el FPPB, teniendo en cuenta que vemos procedente que el FPPB no tenga patrimonio, toda vez que los recursos con que cuenta este son para pagar obligaciones pensionales, las cuales deben estar clasificadas en cuentas del pasivo.

Como consecuencia de lo anterior, solicitamos su concepto sobre la viabilidad de manejar una cuenta independiente de fondos administrados en la Contabilidad de FONCEP, quien actúa como entidad administradora de los recursos del Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá, implicando esto una desagregación de los recursos propios de FONCEP.

En relación con este punto, en comunicación telefónica con el doctor Victor Manuel Jaimes, funcionario de Foncep, aclara que la reserva constituida en el Patrimonio corresponde al valor de los recursos que se encuentran en el Fonpet. Además, solicita el procedimiento relacionado con el manejo de los recursos pensionales del Fomag.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 1296 de 1994, “por el cual se establece el régimen de los fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas”, estableció:

“Artículo 1º.- Objeto. El presente Decreto tiene por objeto establecer el régimen general de los fondos departamentales, distritales o municipales de pensiones públicas, que sustituyan el pago de pensiones de las entidades territoriales, cajas o fondos pensionales públicos y empresas productoras de metales preciosos insolventes, en los respectivos niveles territoriales.

Artículo 2º.- Creación. Autorízase la creación de fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas, que se denominarán "Fondos de Pensiones Territoriales", a más tardar el 30 de junio de 1995, en concordancia con lo establecido en el artículo 151 de la Ley 100 de 1993.

Artículo 3º.- Naturaleza. Los fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas, serán cuentas especiales, sin personería jurídica, adscritas a la respectiva entidad territorial o a una distinta según la conveniencia, cuyos recursos se administrarán mediante encargo fiduciario.

Artículo 4º.- Funciones. Los fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas tendrán las siguientes funciones en la respectiva entidad territorial:

1. Sustituir el pago de las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez y de sustitución o sobrevivientes, a cargo de las cajas o fondos pensionales públicos, y empresas productoras de metales preciosos insolventes, en los respectivos niveles territoriales.
2. Sustituir a las cajas o fondos pensionales públicos y empresas productoras de metales preciosos insolventes pertenecientes a la entidad territorial, en lo relacionado con el pago de pensiones de aquellas personas que han cumplido el tiempo de servicio pero no han llegado a la edad señalada para adquirir el derecho a la pensión, una vez se reconozcan, siempre y cuando no se encuentren afiliados a ninguna otra administración del régimen de pensiones de cualquier orden.
3. Sustituir a las entidades territoriales, establecimientos públicos, y empresas industriales y comerciales pertenecientes a la entidad territorial, que tengan a su cargo el pago directo de pensiones, cuando ello se decida.

4. Tomar las medidas necesarias para que se dé cabal cumplimiento a la mesada Pensional adicional de que trata el artículo 142 de la Ley 100 de 1993.

5. Llevar los registros contables y estadísticos necesarios, garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia pensional deba atender el respectivo fondo.

6. Velar para que todas las entidades sustituidas en el pago de pensiones cumplan oportunamente con las transferencias de las sumas correspondientes a cada entidad por concepto de los pasivos pensionales.

7. Liquidar y sustituir en los pagos de los bonos pensionales de que trata el artículo 123 de la Ley 100 de 1993, los cuales estarán a cargo de la respectiva entidad y de las cajas o fondos pensionales públicos y empresas.(...)

Artículo 5º.- *Recursos de los fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas.* Los fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas estarán constituidos por los siguientes recursos:

1. Las reservas pensionales que tengan las cajas o fondos pensionales públicos y empresas productoras de metales preciosos insolventes que sean sustituidos por los fondos territoriales, las cuales deberán trasladarse al respectivo fondo antes de la sustitución.

2. Las sumas presupuestadas para pagos de pensiones por parte de las entidades territoriales, cajas o fondos pensionales públicos y empresas productoras de metales preciosos insolventes a quienes sustituyan los respectivos fondos, a partir de la fecha de dicha sustitución.

3. Las cuotas partes que les correspondan a las distintas entidades para efectos del pago de pensiones ya reconocidas.

4. Por lo menos el 5% de los recursos adicionales que reciban a partir de 1997, los departamentos y municipios, de conformidad con lo establecido en el artículo 145 de la Ley 100 de 1993, como transferencias por los recursos provenientes del impuesto de renta y la contribución sobre la producción de las empresas de la industria petrolera en la zona Cusiana- Cupiagua.

5. Los patrimonios autónomos que hayan constituido las entidades sustituidas para el pago de los pasivos pensionales, incluido el constituido para el pago de bonos.

6. Las demás que le asignen para el efecto los diferentes presupuestos del orden territorial.”

Con el objeto de atender lo dispuesto en la citada ley, Bogotá, D.C., expidió el Decreto Distrital 350 de 1995 mediante el cual, crea el Fondo de Pensiones Públicas de Santa Fe de Bogotá, D.C., como una cuenta especial sin personería jurídica, adscrita a la Secretaría de Hacienda Distrital, cuyos recursos se administrarán mediante encargo fiduciario. El Fondo sustituyó a partir del primero de enero de 1996 en el pago de las pensiones a las entidades señaladas en dicho Decreto, norma modificada por los decretos distritales 716 de 1996 y 339 de 1996” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 339 de 2008, "**Por el cual se reglamenta el Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá D. C. y se dictan otras disposiciones**", señala:

“ARTÍCULO PRIMERO. Administración de recursos. Los recursos del Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá, creado por el artículo primero del Decreto Distrital 350 de 1995 como una cuenta especial sin personería jurídica, adscrita a la Secretaría de Hacienda Distrital, se constituirán como patrimonio autónomo de conformidad con lo previsto por el inciso cuarto del artículo 6° la Ley 549 de 1999 y demás disposiciones legales que lo adicionen, modifiquen o reglamenten.

ARTÍCULO SEGUNDO. Objeto. A través de la entidad a la cual se halle asignado o adscrito el Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá D.C., se ejercerán las funciones que se indican a continuación, en las condiciones y previo el cumplimiento de los requisitos dispuestos en el presente Decreto:

1. Sustituir en el pago de las obligaciones pensionales causadas así como las que se causen, en las condiciones fijadas en el presente Decreto y que correspondan a los trabajadores o extrabajadores de:

- a. Las entidades distritales del nivel central de la administración;
- b. Los establecimientos públicos;
- c. Las empresas sociales del Estado, del orden distrital;
- d. Las empresas industriales y comerciales cuyo objeto no esté relacionado con la prestación de servicios públicos domiciliarios;
- e. Los organismos de control del Distrito Capital;

f. La Liquidada Caja de Previsión Social de Bogotá y demás entidades liquidadas o que en el futuro se liquiden.

2. Pagar las obligaciones pensionales reconocidas de conformidad con las normas vigentes, por el Fondo de Ahorro y Vivienda Distrital-FAVIDI, por la Secretaría de Hacienda o por la entidad a la cual se hallare asignado el Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá, en relación con las entidades mencionadas en el numeral 1 del presente artículo.

3. Administrar e invertir los recursos que le sean trasladados con los criterios de seguridad, rentabilidad, oportunidad y liquidez, dentro del marco del artículo 54 de la Ley 100 de 1993, el Decreto 810 de 1998, el artículo 8 del Decreto 941 de 2002, o las normas que las modifiquen o deroguen.

4. Las relacionadas con el manejo administrativo, contable, presupuestal y financiero inherentes al cumplimiento del objeto del Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá D.C. y las demás que se le asignen. (...)"

En la estructura de Bogotá, D.C., el Foncep es una entidad adscrita a la Secretaría de Hacienda del Distrito, según lo señalado en el Acuerdo N° 257 de 2006, artículos 60, 61 y 65:

“Artículo 60. Transformación del Fondo de Ahorro y Vivienda Distrital FAVIDI en el Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP. Transfórmese el Fondo de Ahorro y Vivienda Distrital - FAVIDI el cual en adelante se denominará Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP establecimiento público del orden distrital, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio, adscrito a la Secretaría Distrital de Hacienda.

Artículo 61. Integración del Sector Hacienda. El Sector Hacienda está integrado por la Secretaría Distrital de Hacienda, cabeza del Sector y por las siguientes:

Entidades Adscritas:

Unidad Administrativa Especial con personería jurídica: Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital.

Establecimiento Público: Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP. (...)

Artículo 65. Objeto y funciones básicas del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP. El Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP tiene las siguientes funciones básicas:

- a. Reconocer y pagar las cesantías de las servidoras y servidores públicos del Distrito Capital.
- b. Pagar las obligaciones pensionales legales y convencionales de los organismos del Sector Central y las entidades descentralizadas a cargo del Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá y reconocer y pagar las obligaciones pensionales que reconozca a cargo de las entidades del nivel central y las entidades descentralizadas, que correspondan, de acuerdo con los mecanismos legales establecidos. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Acuerdo 02 de 2007, de la Junta Directiva del Foncep "**Por la cual se adopta la estructura interna y funcional del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP y se dictan otras disposiciones**", dispone: **ARTÍCULO 1º.- OBJETO Y FUNCIONES BÁSICAS**- El objeto y funciones básicas del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP, de conformidad con el artículo 65 del Acuerdo Distrital N° 257 de 2006, corresponden a:

- a) Reconocer y pagar el auxilio de cesantía correspondiente al régimen de retroactividad, a las servidoras y servidores públicos del Distrito Capital afiliados al Fondo.
- b) Pagar las obligaciones pensionales, legales y convencionales, y hacer los reconocimientos pensionales que por competencia correspondan al Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá, D.C. cuya administración asume, conforme a las disposiciones y mecanismos legales establecidos en la normatividad vigente sobre la materia."

En relación con la normatividad contable pública, la Norma relativa a los Beneficios a los empleados señala:

"5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

Entre los beneficios posempleo se incluirán:

- a. las pensiones a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas; (...)

5.4.2. Medición. (...) Cuando por disposiciones legales, la entidad responsable del pasivo pensional tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

(...) Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio.(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, el Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones-FONCEP deberá llevar la contabilidad de la administradora y en forma independiente identificada por entidad, la contabilidad de las cesantías de los servidores públicos del Distrito Capital y otra por las obligaciones pensionales, en donde según la normatividad contable actúa como una entidad responsable del pasivo pensional.

Según el nuevo Marco Normativo para las entidades de Gobierno a las obligaciones por concepto de pensiones que las entidades responsables deben reconocer, aplica la Norma de Beneficios a empleados-Beneficios posempleo, las cuales según el Instructivo N° 02 de 2015, deben reconocerse en la fecha de la transición, Enero de 2018 según la Resolución N° 693 de 2016, en la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONSULTA 1.

Numerales 1 y 2. Respecto del procedimiento para reconocer las cuotas partes por cobrar, sigue vigente reconocer la cuenta por cobrar en el momento de la causación de la nómina de pensionados, para lo cual debitará las subcuentas 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor que corresponde a la entidad y 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor correspondiente a las demás entidades que concurren en la obligación, con crédito a la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Al realizar el pago de la nómina debita la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acredita la

subcuenta y cuenta de donde se dispongan los recursos mediante los cuales se efectúa el pago respectivo.

Con la recepción del pago de las cuotas partes causadas, debitala cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3. a) Para el reconocimiento del cálculo actuarial de cuotas partes, cumplidas las actividades para el reconocimiento inicial de los Beneficios posemples en la fecha de la transición, a partir del período de aplicación de la nueva normatividad, las ganancias o pérdidas actuariales afectarán el patrimonio y se reconocerán mediante un crédito o un débito según corresponda, en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, y como contrapartida la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a empleados de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS.

Cuando se trate del pago de cuotas partes a cargo, la entidad causará el pasivo debitando la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES con crédito a la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, que será cancelada con el pago de las cuotas partes.

b) En relación con los Bonos pensionales, tratándose de bonos provisionales serán reconocidos en cuentas de orden debitando la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA, acreditando la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

Una vez expedido el acto administrativo en donde la entidad emisora reconoce al tercero el derecho al bono pensional, cancela la cuenta de orden y reconoce el bono emitido mediante un débito a la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, con crédito a la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS EMITIDOS, cuenta que será cancelada con el pago efectivo del bono pensional.

CONSULTA 2.

Según lo anotado inicialmente, el Foncep llevará la contabilidad del pasivo pensional de los servidores y servidoras del Distrito Capital, por valor del cálculo actuarial que según se anotó en el punto 3a) será reconocido como pasivo pensional en la respectiva subcuenta, según se trate de pensiones actuales, pensiones futuras o cuotas partes pensionales,

afectando el patrimonio con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

Por su parte, en el activo reconocerá los recursos y bienes que conforman el plan de activos para beneficios posempleo que pueden comprender Efectivo, Recursos entregados en administración, Inversiones, Encargos fiduciarios, Propiedades, planta y equipo, Propiedades de inversión y demás activos que la entidad destine para el pago de estas obligaciones.

Del plan de activos para beneficios posempleo hacen parte los recursos que en el Fonpet se encuentran a nombre de la entidad, los cuales se originan en la distribución de los recursos que el Gobierno Nacional transfiere a la entidad territorial, los cuales inicialmente se causan debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, por el valor total de la transferencia.

Posteriormente, cuando la DGTNCP gira la transferencia y descuenta el valor con destino al Fonpet, la entidad territorial registrará débitos en la subcuenta y cuenta que se afecta con los recursos girados, en la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO por el importe consignado directamente en Fonpet, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Según se aprecia en el procedimiento anotado, que es similar al aplicado en el Régimen precedente, al patrimonio no se lleva registro alguno por los recursos recibidos en el Fonpet.

De otra parte, en relación con el reconocimiento de los recursos trasladados del Fonpet al Fomag, nos permitimos informar que mediante radicado CGN No. 20162300022211 del 11 de octubre de 2016, dirigido a la Doctora Olga Rocío Gil Quintero, Contadora del Municipio de Medellín, anexo al presente, la CGN señaló el tratamiento contable a aplicar por las entidades territoriales que presentan pasivos pensionales y son financiados con los recursos de la entidad en Fonpet, desde donde son trasladados al Fomag para el pago de la nómina de pensionados y de las prestaciones sociales de los docentes afiliados a este último fondo.

CONCEPTO No. 20172000000311 DEL 05-01-2017

MARCO	Entidades de Gobierno		
<i>Contaduría General de la Nación</i>		<i>Régimen de Contabilidad Pública</i>	2576

	NORMATIVO	
1	TEMA	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Ingresos fiscales Transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes
	SUBTEMA	Reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial. Reconocimiento y medición de los intereses de mora por concepto de impuesto predial. Reconocimiento y medición en la fecha de transición de los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas administrativas de la Entidad. Contratación de avalúos técnicos en la fecha de transición. Tratamiento contable de los bienes uso público en el periodo de aplicación y medición en la fecha de transición. Tratamiento contable de los activos entregados y recibidos en un contrato de comodato.

Doctora:

Ana María Lombana
Gerente Financiero
Municipio de Cogua
Cogua - Cundinamarca

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500052092, del 29 de julio de 2016, mediante la cual solicita concepto bajo en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los aspectos:

1. ¿En qué momento se reconocen las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial? En la actualidad, se reconocen en el mes de enero de cada vigencia utilizando la base de datos suministrada por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), la cual contiene información sobre los avalúos de los bienes inmuebles.
2. ¿Cómo se miden y en qué momento se reconocen los intereses moratorios de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial?
3. ¿Los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas

administrativas del Municipio deben contabilizarse en la fecha de transición como una propiedad, planta y equipo, aunque el ente territorial no tenga la titularidad jurídica de los mismos? ¿Cómo se medirían y como se efectuaría el registro contable?

4. ¿Cómo se medirían en la fecha de transición los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas administrativas del Municipio, considerando que el ente territorial no cuenta con los recursos para contratar avalúos técnicos?

5. ¿Cómo se miden los bienes de uso público y en qué cuenta se registran? ¿Cuáles son los criterios de medición que se deben utilizar en la fecha de transición?

6. ¿Cuál es el tratamiento contable de los activos entregados y recibidos en un contrato de comodato?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre el momento en el cual se reconocen las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial, en primer lugar conviene señalar que el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en relación con el principio de devengo establece lo siguiente:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 2.1. de la Norma de cuentas por cobrar prevista en el anexo de la mencionada Resolución, indica:

“2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta

de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias." (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, los numerales 1.2. y 1.2.1. de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, prescriben:

"1.2. Ingresos por impuestos

Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme." (Subrayado fuera del texto)

En cuarto lugar, el artículo 87 de la Ley N° 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

"Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo." (Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud sobre la medición y el momento en el cual se reconocen los intereses moratorios de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial, en primer lugar es preciso señalar que los numerales 6.2.1. y 6.2.3 el Marco Conceptual dispuesto en Resolución N° 533 de 2015, estipulan lo siguiente respecto del reconocimiento de los activos y los ingresos:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos (...)

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, los numerales 2.2., 2.3. y 2.4. de la de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo de la Resolución N° 533 de 2015, indican lo siguiente:

“2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de

sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el numeral 1.1. de la Norma de activos contingentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“1.1. Reconocimiento

Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera de texto)

3. Para dar respuesta a su inquietud sobre el reconocimiento como propiedades, planta y equipo de los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas administrativas del Municipio, es necesario enunciar en primer lugar que el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos señala lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros...

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros...

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno definido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos... (...)

10.5. Revelaciones (...)

j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio... (...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el numeral 1.1.9. del Instructivo 002 del 2015, presenta las siguientes alternativas de medición de las propiedades, planta y equipo para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la

cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido. (...)

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado...

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor...

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición...

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)" (Subrayado fuera de texto)

4. Para dar respuesta a su inquietud sobre la dificultad en la fecha de transición para la determinación de los saldos iniciales de los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas administrativas del Municipio, debido a la falta de recursos económicos para contratar los avalúos técnicos, en primer lugar conviene señalar que el numeral 4 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en relación con las características cualitativas fundamentales y de mejora de la información financiera, señala lo siguiente:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos... (...)

4.2.1. Verificabilidad

La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor u otra representación mediante observación directa como, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo. Verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcular el resultado utilizando la misma metodología como, por ejemplo, cuando se verifica el valor del inventario comprobando las variables (cantidades y costos) y se recalcula el saldo final utilizando una misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, el método primera entrada, primera salida)” (Subrayado fuera de texto)

5. Para dar respuesta a su inquietud sobre la medición de los bienes de uso público bajo el nuevo Marco normativo, la cuenta a utilizar para registrarlos y los criterios de medición para determinar saldos iniciales en la fecha de transición, en primer lugar, la Norma de bienes de uso público del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas. (...)

11.2. Medición Inicial

Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los bienes de uso público y afectará la base de depreciación.

Los costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asiente

el bien de uso público se reconocerán como un mayor valor de este, y se medirán por el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil, o la rehabilitación del lugar. Esto, cuando dichos costos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de un bien de uso público que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

Los bienes de uso público construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente.

Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

11.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado... (...)

11.4. Reclasificaciones

Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría.

11.5. Baja en cuentas

Un bien de uso público se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se pierde el control del activo o cuando no se espera obtener el potencial de servicio por el cual fue reconocido en esta categoría de activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de un bien de uso público se reconocerá como gasto en el resultado del periodo." (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 1.1. de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión (...)

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el numeral 1.3.2. de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del nuevo Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“1.3.2. Medición

Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las Entidades de Gobierno, establece las definiciones de las siguientes cuentas:

1705 - BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN:
“Representa el valor de los bienes de uso público recibidos que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción o ampliación de estos hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Así mismo, representa el valor de los terrenos sobre los cuales se realiza la construcción o ampliación de bienes de uso público. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1706 - BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES: “Representa el valor de los bienes de uso público en construcción amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas, así como el valor de los terrenos relacionados con estos.”

(...)” (Subrayada fuera de texto)

1710 - BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO: “Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos por la entidad para el uso, goce y disfrute de la comunidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1711 - BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES: “Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas (...)” (Subrayado fuera de texto)

1720 - BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS: “Representa el valor de los bienes de la infraestructura de transporte que son entregados a otra entidad con el fin de que gestione contratos de concesión, así como los bienes históricos y culturales entregados a terceros para su administración, los cuales deben restituirse en las condiciones establecidas contractualmente.” (Subrayado fuera de texto)

1721 - BIENES DE USO PÚBLICO REPRESENTADOS EN BIENES DE ARTE Y CULTURA: “Representa el valor de las obras de arte, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, así como los de las entidades que prestan el servicio de biblioteca, entre otros, que están disponibles para el uso, goce y disfrute de la comunidad” (Subrayado fuera de texto)

En quinto lugar el literal d) del numeral 1.1.10. del Instructivo N° 002 del 2015, presenta las siguientes alternativas de medición de las bienes de uso público para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

- Identificar los bienes de uso público construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste

afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Determinar, para los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción de los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando los bienes de uso público tengan asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.
- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.
 - ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja

afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

6. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de los activos entregados y recibidos en un contrato de comodato, debe indicarse que la Contaduría General de la Nación mediante el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, señaló el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, cuando la entidad comodante es una entidad de gobierno, en los siguientes términos:

“...En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta

198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial.

El reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial debe efectuarse en el momento en que surjan los derechos de cobro en concordancia con el principio del devengo señalado en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de

2015 y siempre que se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento de acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar aplicable a las entidades de gobierno.

Es necesario señalar que los derechos de cobro surgen con ocasión de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes o con la firmeza de las liquidaciones oficiales o de los actos administrativos que determinen el valor de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, pues es necesario que las providencias emitidas por el Municipio se encuentren en firme para que sean ejecutables.

Como consonancia con lo anterior, no es viable, como tampoco lo ha sido bajo las normas del Régimen de Contabilidad Pública vigentes hasta el 31 de diciembre de 2017, efectuar reconocimiento de derechos e ingresos a comienzos de enero, sobre la base de meras expectativas cifradas en los avalúos catastrales, sin que se hayan materializado elementos sustantivos que permitan evidenciar las posibilidades de recaudo de los tributos.

En este orden de ideas, los hechos económicos que se deriven de las declaraciones tributarias presentadas y de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que establecen el valor de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, deben registrarse de la siguiente manera:

Los hechos económicos que se originen de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que no se encuentran en firme, deben registrarse como activos contingentes en cuentas de orden, hasta que se determine que contra de estas providencias no procede ningún recurso, según lo establecido en el artículo 87 de la Ley N° 1437 de 2011 y en el estatuto tributario adoptado por el Municipio.

A su vez, los hechos económicos que surjan de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, así como de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que se encuentran en firme, pero sobre los cuales no existe un grado de certidumbre suficiente de recaudo, deben registrarse como activos contingentes en cuentas de orden, hasta que las incertidumbres hayan desaparecido.

Por su parte, los hechos económicos que se generen de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, así como de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que se encuentran en firme, y de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, deben reconocerse como cuentas por cobrar e ingresos en los estados financieros de la Entidad.

2. Reconocimiento y medición de los intereses de mora por concepto de impuesto predial.

Los intereses de mora de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial deben reconocerse, cuando el Municipio pueda ejercer el control sobre el derecho, exista un grado de certidumbre suficiente sobre el recaudo de los beneficios económicos a través de la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y su valor pueda medirse de forma fiable, de conformidad con las condiciones para reconocimiento de los activos y los ingresos, previstas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Si se determina que se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas, los intereses de mora deben reconocerse como cuentas por cobrar e ingresos por el valor de la transacción; es decir, por el valor que se espera recaudar.

Ahora bien, si en una medición posterior, el Municipio evidencia que existen indicios de deterioro de la cuenta por cobrar por el incumplimiento de los pagos a cargo del contribuyente o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, debe reconocer de forma separada, un menor valor de la cuenta por cobrar y un gasto por deterioro, cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar supere al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma utilizando como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares.

Cuando los intereses de mora no cumplan con todas las condiciones para ser reconocidos como activos e ingresos, deben ser registrados como activos contingentes en cuentas de orden, hasta tanto la entrada de beneficios económicos al ente territorial pase a ser prácticamente cierta, para proceder al reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar.

3. Reconocimiento y medición en la fecha de transición de los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas administrativas de la Entidad.

Corresponde al Municipio de Cogua realizar juicios profesionales para determinar si los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran sus oficinas administrativas, satisfacen la definición de los activos prevista en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, considerando que bajo la nueva regulación contable, la titularidad jurídica, no es suficiente para efectos de determinar la existencia de control sobre los activos.

Si una vez realizados los juicios profesionales, el Municipio determina que ejerce control sobre los predios, espera obtener sustancialmente los beneficios económicos o el potencial de servicios que proceden de los mismos, asume sustancialmente los riesgos inherentes a la propiedad y existe una baja probabilidad de que la Entidad se vea obligada

a entregarlos, los debe incorporar a su situación financiera en la fecha de transición como propiedades, planta y equipo al ser empleados para propósitos administrativos, afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Para efectos de determinar los saldos iniciales de los predios en la fecha de transición, el Municipio debe seleccionar una de las tres alternativas de medición dispuestas en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo N° 002 de 2015; las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto, sin embargo, ante la dificultad para utilizar las alternativas del costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor y del valor actualizado en un periodo anterior, es aconsejable por la particularidad del caso, utilizar la alternativa del valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

Adicionalmente, es menester revelar en los estados financieros la información de los activos que se reconozcan o se retiren de la situación financiera, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio.

4. Contratación de avalúos técnicos en la fecha de transición.

Respecto a la dificultad manifestada por el Municipio para determinar los saldos iniciales en la fecha de transición de los predios mencionados en el punto inmediatamente anterior como consecuencia de la falta de recursos económicos para contratar avalúos técnicos; es relevante mencionar que para efectos meramente contables, la Contaduría General de la Nación no exige la contratación de terceros externos para la realización de los avalúos técnicos, teniendo en cuenta la relación costo-beneficio para las entidades, evitando de esta manera erogaciones significativas.

En razón de lo anterior, el Municipio puede efectuar avalúos técnicos con personal de la entidad, o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para realizarlos.

Ahora bien, conviene señalar que las metodologías seleccionadas por el Municipio para la realización de los avalúos, deben ser de reconocido valor técnico, a fin de garantizar que la información represente fielmente los hechos económicos y que diferentes observadores independientes; debidamente informados, alcancen un acuerdo sobre la fidelidad de los valores presentados y las descripciones reveladas en sus estados financieros, de modo que se garantice el cumplimiento de las características cualitativas fundamentales y de mejora de la información financiera útil.

5. Tratamiento contable de los bienes uso público en el periodo de aplicación y medición en la fecha de transición.

El Municipio debe reconocer como bienes de uso público, los activos para el uso, goce y disfrute de la colectividad, entre los que se encuentran las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, las plazas, entre otros.

Los bienes de uso público deben registrarse en las siguientes cuentas según corresponda:

1705 - BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN

1706 - BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES

1710 - BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO

1711 - BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES

1720 - BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS

1721 - BIENES DE USO PÚBLICO REPRESENTADOS EN BIENES DE ARTE Y CULTURA

En la medición inicial, este tipo de bienes deben reconocerse por el criterio del costo, el cual corresponde al valor de la contraprestación entregada para adquirir o construir el activo, incluyendo los desembolsos necesarios para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Los bienes de uso público contruidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, deben medirse por los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo más el valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

Por su parte, los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación deben medirse por su valor de mercado y, en ausencia de este, por su costo de reposición. En ausencia de ambos, por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Posterior al reconocimiento, el Municipio debe medir los bienes de uso público por el costo menos depreciación acumulada y deterioro acumulado.

Por otro lado, debe mencionarse que si el Municipio hace un cambio en la forma como usa el bien de uso público y se configuran los elementos para reconocerlo en otra categoría de activo, la entidad debe reclasificar el valor en libros del activo a la nueva categoría.

Así mismo, es necesario señalar que cuando el Municipio pierda el control sobre el bien o

no se espere obtener un potencial de servicio del mismo, debe reconocer una pérdida por baja en cuentas en el resultado del periodo.

Para efectos de determinar los saldos iniciales de los bienes de uso público en la fecha de transición, el Municipio debe seleccionar una de las dos alternativas de medición dispuestas en Numeral 1.1.10 Bienes de uso público del Instructivo N° 002 de 2015, las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto.

6. Tratamiento contable de los activos entregados y recibidos en un contrato de comodato.

El Municipio debe reconocer los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, aplicando el tratamiento contable indicado por la Contaduría General de la Nación en el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual se encuentra transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

CONCEPTO No. 20172000000351 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros pasivos Hacienda pública Patrimonio institucional Provisiones, depreciaciones y amortizaciones Cuentas de orden deudoras Cuentas de orden acreedoras Costos de producción
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
		Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo

TEMA	Otros activos-Activos entregados en concesión Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto por deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Gastos por transferencias y subvenciones
SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Otros Activos – propiedades de inversión Otros Activos – activos intangibles Otros Activos – activos bilógicos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones Gastos - transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

Doctora
PAOLA MONTEALEGRE POSADA
Profesional Universitario Dirección Financiera de Contabilidad
Secretaria de Hacienda Departamental del Tolima
Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550002229-2, del 15 de marzo de 2016, en la cual consulta:

1. ¿Qué diferencia existe entre Bienes o Recursos Entregados en Administración y Bienes o Recursos Entregados en Comodato?

2. ¿Cuál es el tratamiento que se le da a la Depreciación de los Bienes o Recursos Entregados en Administración y Bienes o Recursos Entregados en Comodato, tanto en su entrega como en su recibo?

CONSIDERACIONES

e. DIFERENCIA ENTRE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO:

- El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución N° 354 de 2007, define las siguientes cuentas, así:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. ...

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

- El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual referido, señala:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. (...)” (Subrayado fuera de texto)

2. DEPRECIACIÓN DE LOS BIENES RELACIONADOS CON RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO

La Constitución Política de Colombia ordena:

“**ARTÍCULO 355.** Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado.”

El Gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de Desarrollo. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.” (Subrayados fuera de texto)

La Ley N° 9 de 1989, decreta:

“ARTICULO 38. Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables. ...” (Subrayados fuera de texto).

El Código Civil Colombiano, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo restituir la misma especie después de terminar el uso.

ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aún cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTICULO 2203. RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública, establece:

Régimen De Contabilidad Pública Precedente- Resolución 354 De 2007.

- El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala:

“16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Para el caso de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Los anteriores registros se efectúan siempre que los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, la depreciación y amortización se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS

DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

En el caso de las empresas públicas, la depreciación y amortización de los activos relacionados directamente con las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR). Por su parte, la depreciación de las propiedades de inversión, así como de los activos de las entidades contables públicas dedicadas a las actividades de la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera o aseguradora, la explotación de los juegos de suerte y azar y, las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de las empresas públicas, se registra debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). (...)

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

26. RESTITUCIÓN DE LOS BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

La restitución de los bienes de uso permanente sin contraprestación de una entidad del gobierno general a otra entidad del gobierno general, se reconoce debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, o la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien restituido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, las subcuentas 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB)

o las subcuentas 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB). La diferencia se registra acreditando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad que recibe los bienes los incorpora por el valor en libros de la entidad que los restituye, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Adicionalmente, disminuye el valor registrado en las cuentas de orden, para lo cual acredita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). La depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime.

Cuando la restitución de los bienes se realice entre entidades del gobierno general y empresas, o entre empresas, la entidad del gobierno (Sic) o empresa que devuelve los bienes debita la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y acredita la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, la entidad del gobierno general o la empresa pública que recibe los bienes reclasifica el valor neto de la subcuenta que corresponda, de las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, a la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado y se acredita la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta 311576-Otros activos ó la subcuenta 324077-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique el bien entregado, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.” (Subrayados y negrilla con subrayado fuera de texto)

Marco Normativo Anexo Resolución 533 de 2015-Entidades de Gobierno:

- El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. ... (...) pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (Subrayados y subrayado con negrilla fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015, prescriben: (...)

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las

subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación=(...)

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (Subrayado fuera de texto) (...)

2.2 Medición

(...) . Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.(...)

6- Medición posterior (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe:

“1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

19-OTROS ACTIVOS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos. También incluye los recursos

controlados por la entidad que no han sido incluidos en otro grupo y de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

1951- PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor de los terrenos y edificios que se tienen para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

1952- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los edificios clasificados como propiedades de inversión por el consumo del beneficio del potencial de servicio, o los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1970-ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor de los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables.

1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR)

Representa el valor acumulado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que incorpora el activo, las cuales se estiman teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestión a la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos

productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su costo.

1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha pérdida sistemática se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1986- ACTIVOS DIFERIDOS:

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS:

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

53 DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos estimados para reflejar el valor del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o deterioro, así como los montos para cubrir posibles pérdidas que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5362-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad de inversión por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5363 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha disminución se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor calculado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que incorpora el activo, el cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias.

5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos” (Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014-EMPRESAS NO COTIZANTES:

- El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...) . Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...). Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.(...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. (...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo. (...)

6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)" (Subrayado fuera de texto)

- Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo a la Resolución 414 de 2014, prescriben:

"1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. ... (...)

2.1 Reconocimiento

(...) Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención. (...)

10.2 Medición inicial (...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. ...

10.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá en el resultado del mismo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores. (...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES (...)

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. (...)

12.2 Medición inicial (...)

Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe:

1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos en efectivo a favor de la empresa que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias

1952-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los edificios clasificados como propiedades de inversión por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas

1970 ACTIVOS INTANGIBLES:

Representa el valor de los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Así mismo, representa el valor de la plusvalía generada en las combinaciones de negocios en las cuales la entidad adquirida es absorbida por la adquirente.

1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR)

Representa el valor acumulado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, las cuales se estiman teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la empresa para la transformación y recolección de activos biológicos a fin de venderlos o convertirlos en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales, los cuales se miden por su costo.

1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha pérdida sistemática se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1984-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado por la pérdida de los beneficios económicos futuros de los activos biológicos medidos al costo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la amortización

1986- ACTIVOS DIFERIDOS

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.

2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS:

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

4430-SUBVENCIONES:

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.

53 DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos estimados para reflejar el valor del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o deterioro, así como los montos para cubrir posibles pérdidas que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5362- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática para reconocer la disminución gradual de la capacidad operativa de la propiedad de inversión por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5363- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha disminución se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas

5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor de la disminución gradual de la capacidad operativa de los activos intangibles por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo. Dicha capacidad se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas

5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. ” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, en cumplimiento del artículo 355 de la Constitución Política Nacional, y 38 de la Ley 9ª de 1989, y del Régimen de Contabilidad Pública permito absolver su consulta en los siguientes términos:

1. DIFERENCIA ENTRE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO

La administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular.

Por lo tanto, los recursos entregados en administración representan un derecho a favor de la entidad contable pública que los entrega, incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Estos recursos, constituyen un pasivo para la entidad que los recibe en calidad de administradora como recursos recibidos en administración, cuya obligación se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los sobrantes.

Por su parte el comodato es un préstamo de uso de un bien mueble o inmueble a título gratuito, el cual deberá restituirse al final de su uso. Bajo esta modalidad, el propietario cede el usufructo y conserva para sí la titularidad sobre el bien.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y DE BIENES ENTREGADOS EN COMODATO, Y SU DEPRECIACIÓN TANTO EN SU ENTREGA COMO EN SU RECIBO

2.1. Tratamiento Contable de recursos entregados en administración y su depreciación, Resoluciones N° 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

El derecho para el titular de los recursos entregados en administración, se reconoce en la subcuenta respectiva de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, y de la subcuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN en aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, en tanto que la obligación que asume el administrador se registra en la cuenta que corresponda, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007 y en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015.

Ahora bien, por lo menos mensualmente se deben realizar legalizaciones por la ejecución de los recursos, con éstas el administrador disminuye el pasivo mediante un débito en la cuenta 2453 o 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; el dueño de los recursos debe incorporar los activos generados o adquiridos por el administrador en cumplimiento de la misión encomendada; por consiguiente, si hay lugar a ello, debe registrar un débito en la respectiva subcuenta y grupo, de la clase 1. ACTIVOS y disminuir el derecho con un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1424 o 1909 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, atendiendo para ello los diferentes catálogos correspondientes a los

marcos normativos expedidos, según lo señalado en el párrafo anterior.

De otra parte en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, el propietario debe determinar la vida útil y reconocer la depreciación sobre el 100% del activo, con un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). En aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, debe determinar su vida útil, y establecer su depreciación teniendo en cuenta el valor residual, es decir sobre el 100% del activo menos el valor residual, reconociéndola mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES, o de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

2.2. Tratamiento Contable de bienes entregados en comodato y su depreciación, resoluciones 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

2.2.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

Los comodatos celebrados entre entidades de Gobierno y entre entidades de Gobierno y empresas deben ser reconocidos según lo estipulado en los numerales 25 y 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. En términos generales, la depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime, y debe ser reconocida por quien según la normatividad, le corresponda incorporar el bien, de conformidad con el numeral 16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN, así:

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables de entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, se registran debitando las subcuentas o 312804, 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) 327003-Depreciación de propiedades, planta y piedades, planta y equipo, o equipo y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables de entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, se registran debitando la subcuenta 327003-Depreciación de

propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables de entidades de gobierno general y de empresas públicas, se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- La depreciación de las propiedades de inversión, así como de los activos de las entidades contables públicas dedicadas a las actividades de la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera o aseguradora, la explotación de los juegos de suerte y azar y, las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de las empresas públicas, se registra debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

.2.2. Marco Normativos anexos a las Resoluciones 414 De 2014-Empresas no Cotizantes y 533 de 2015-Entidades De Gobierno:

El tratamiento contable de los contratos de comodato, no está desarrollado expresamente dentro de la Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales anexos a estas resoluciones, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a los intervinientes en los contratos de comodato (Comodante y comodatario) a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes entregados en comodato bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente, atendiendo los lineamientos que se señalan a continuación.

Para el efecto, una empresa en calidad de comodante o comodataria controlará los bienes, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, usarlos la

mayor parte de su vida económica, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados a dichos bienes.

En contraste, una entidad de gobierno en calidad de comodante o comodatario ostentará el control de los bienes al considerar la capacidad para usarlos o definir su uso para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados de éstos bienes.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

2.2.2.1. Transferencia sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% o de la porción de un activo entregado al comodatario.

2.2.2.1.1. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

El comodante, debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte el comodatario, debe incorporar mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta el 100% o la porción del activo recibido, de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso, y un crédito en la subcuenta 442807–Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.2. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido un débito en la subcuenta 198604–Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS. Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, disminuirá el saldo de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5423–OTRAS TRANSFERENCIAS.

El comodatario debe incorporar el activo recibido y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002–Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990–OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, la Entidad irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990–OTROS PASIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.3. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales. El comodante debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, la diferencia se registra mediante un débito la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

El comodatario, debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

2.2.2.1.4. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, mediante un débito en la subcuenta 198605–Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986- ACTIVOS DIFERIDOS. A medida que se

cumplan las condiciones se debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES y se acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS

El comodatario debe incorporar el activo y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo recibido y un crédito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Una vez se cumplan las condiciones, se reconoce el ingreso en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno ó 443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES

2.2.2.2. Transferencia no sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del activo al comodatario.

2.2.2.2. Si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo.

El comodante en aplicación de las Resolución N° 414 de 2014 Y 533 DE 2015, debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, y reconocer simultáneamente un ingreso por arrendamiento y un gasto por transferencias o por subvenciones. Este hecho se debe reconocer con un débito en la subcuenta 138439-arrendamiento operativo, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS.

Alternamente debe disminuir el derecho y reconocer un gasto, en aplicación de la Resolución 414 de 2014 mediante un débito en las subcuentas 542405- Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, 542490-Otras subvenciones, de la cuenta 5424 SUBVENCIONES, o 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y en aplicación de Resolución 533 de 2015 mediante un débito en la subcuenta 542307 -Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 542405- Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES, y en ambos casos la contrapartida será un crédito en la subcuenta 138439-arrendamiento operativo, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte el comodatario deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo por el plazo pactado en el acuerdo, para lo cual deberá estimar

el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo para tener el derecho de uso sobre el activo y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos, así:

Si el comodatario es una empresa El tratamiento contable se da mediante un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, 443006-Bienes recibidos sin contraprestación o 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES.

Cuando el comodatario sea una entidad de gobierno, reconocerá un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 442807- Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Finalmente, los bienes en comodato los debe reconocer, medir, revelar y presentar, la entidad que cumpla los criterios para reconocerlos como activos, es decir, sean recursos controlados, de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente, aplicando la norma que corresponda al tipo de bien o bienes incluidos en el acuerdo, en las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en la respectiva subcuenta, de las cuentas 1951- PROPIEDADES DE INVERSIÓN 1956-ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN, 1970 ACTIVOS INTANGIBLES, 1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, 1986- ACTIVOS DIFERIDOS

Ahora bien, la depreciación y amortización de este tipo de bienes, se determina cuando se encuentren en la ubicación y condiciones necesarias para ser usados, y se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas, su registro contable procede teniendo en cuenta el CGC anexo a la Resolución 139 de 2015, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y el CGC anexo de la Resolución 620 de 2015 aplicable a las entidades de Gobierno, mediante los siguientes registros:

Un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 5362-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN,

5363 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, 5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES, y como contrapartida un crédito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), 1952- DEPRECIACIÓN, ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR), 1957-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESION (CR), 1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), 1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Por otra parte atendiendo el principio de esencia sobre la forma, es preciso advertir que debe evaluarse, si la realidad subyacente del contrato corresponde a una concesión, dado que la Transferencia del activo destinado a explotar servicios o actividades reservadas al concedente, el cual controla y regula el precio y los destinatarios de los servicios que se prestan. Por lo tanto se debe atender lo dispuesto en la Norma de Acuerdos de Concesión prevista en los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y 533 de 2015, y sus modificaciones, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000004741 DEL 16-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los intereses de mora

Doctora
LUZ ELENA CAICEDO PALACIOS
Coordinadora Grupo de Recaudos (E)
Superintendencia de Puertos y Transportes
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175000000802, del día 11 de enero de 2017, en la cual solicita se conceptúe sobre el procedimiento de registro contable de intereses de mora, de conformidad con el nuevo Marco Normativo, dado que se nos ha sugerido no realizar registros por concepto de intereses ya que no son una deuda firme y exigible.

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.1 del Marco Conceptual aplicable a las entidades de gobierno, define los criterios de reconocimiento de los activos en los siguientes términos:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...). (Subrayado fuera del texto)

Mediante el concepto con número de radicado 20162000008481, del día 15 de marzo de 2016, dirigido a la doctora Nelly González Poveda de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, se dio respuesta a la inquietud sobre los criterios y periodicidad de reconocimiento en los estados financieros de los intereses moratorios, en los siguientes términos:

“...con la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno sujetas a la Resolución 533 de 2015, para el reconocimiento de los intereses de mora deberá hacerse una aplicación integral de los criterios contemplados en las normas sobre Cuentas por Cobrar y los Ingresos sin Contraprestación.

En consecuencia, el reconocimiento procede siempre que previa evaluación de las circunstancias, se evidencie que se cumplen las siguientes condiciones:

- 1- Se tenga el control sobre el derecho.
- 2- Exista la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros representados en este caso en flujos de recursos financieros.
- 3- Se tenga una medición fiable de los mismos.

Ahora bien, si se determina que existen las condiciones para el reconocimiento de los intereses de mora a título de activo, con posterioridad a tal hecho, la entidad debe evaluar periódicamente si existen indicios de deterioro. En caso afirmativo, deberá proceder a reconocer el respectivo gasto. Si bajo las nuevas circunstancias, las evaluaciones conducen a concluir que no se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas, se suspenderá el reconocimiento de nuevos intereses moratorios y solamente se procederá a su registro a nivel de las cuentas de orden como activo contingente.

Por otra parte, cuando el derecho de cobro expire, se renuncie a él o cuando las ventajas y riesgos inherentes a él se transfieran a un tercero, se dará de baja.

El momento del reconocimiento de los intereses de mora, debe obedecer al instante en el cual éstos se causan en función de lo estipulado legal o contractualmente. La fecha y periodicidad para efectuar tal reconocimiento debe estar determinada dentro del manual de políticas contables de la entidad, alineado con los preceptos establecidos en la Ley 1066 de 2006 y el Régimen de Contabilidad Pública.

Como puede observarse, para el cumplimiento de los requerimientos del marco normativo contemplado en el anexo a la Resolución 533 de 2015, no es factible hacer reconocimientos masivos, toda vez que las evaluaciones deben responder a las condiciones particulares de cada deudor. Otra cosa es que se efectúen análisis a grupos homogéneos para efectos de definir y aplicar una política determinada de deterioro, sin detrimento de la revisión continua de los criterios de agrupación". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Para reconocer como activos los intereses moratorios sobre las multas impuestas por la Superintendencia a sus vigilados, la entidad deberá evaluar las condiciones particulares de cada deudor y establecer si cumple con los criterios para ser reconocidos como tales, es decir, que posea control sobre el derecho, exista la probabilidad de que fluyan a favor beneficios económicos futuros y se cuente con una medición fiable de los mismos; que de ser así, tendrá que aplicar lo dispuesto en la Norma de cuentas por cobrar, en lo relativo al reconocimiento, medición inicial y posterior, baja en cuentas y revelaciones.

De no cumplir con los criterios de reconocimiento de activos, la entidad procederá a realizar su registro a nivel de cuentas de orden hasta que se tenga certeza que corresponde a una cuenta por cobrar.

CONCEPTO No. 20172000019791 DEL 24-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar

SUBTEMAS	Reconocimiento de intereses de mora en etapas de cobro persuasivo y coactivo.
-----------------	---

Doctora
EDILBERTO TORRES VARGAS
Contador
International Financial Accounting S.A.S.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500010522, del 02 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que la Corporación Autónoma Regional del Tolima – CORTOLIMA, reconoce ingresos generados por el cobro de tasas retributivas, compensatorias, y tasas por la utilización del agua a diferentes usuarios, según se establece en la Ley 99 de 1993. Como consecuencia de la no cancelación oportuna de las tasas, se genera para los usuarios la obligación de pago de intereses moratorios con base en la tasa de interés de mora prevista en el Estatuto Tributario.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre cuál es el procedimiento contable aplicable al reconocimiento de los intereses moratorios en proceso de cobro persuasivo y cobro coactivo, una vez entre en vigencia el Marco Normativo para Entidades de Gobierno previsto en la Resolución 533 de 2015.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo a la definición de ingresos, como elemento de los estados financieros, según el numeral 6.1.4 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, se plantea que:

“Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su Capítulo I, relativo a ingresos, prescribe que:

“(…)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2 Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3 Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de

sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. (...)" (subrayados fuera de texto).

En este mismo orden, dentro del Capítulo IV - Ingresos del Marco Normativo de referencia, se establece que:

"Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad"

En cuanto a los activos contingentes, el Capítulo III del Marco Normativo establece que:

"Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad (...).

La entidad revelará los activos contingentes en cuentas de orden deudoras cuando sea posible realizar una medición" (subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que para el reconocimiento de los ingresos por intereses moratorios, al corresponder a ingresos sin contraprestación, en los términos establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, CORTOLIMA deberá validar el cumplimiento integral de los requisitos establecidos en el capítulo IV del Marco Normativo, mencionados previamente.

Como consecuencia de ello, el reconocimiento procede siempre que previa evaluación individual de las circunstancias, e independientemente de la etapa procesal de cobro, se evidencie que se cumplen las siguientes condiciones: se tenga el control sobre el derecho, exista la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros representados en este caso en flujos de recursos financieros y se tenga una medición fiable de los mismos.

Con posterioridad al reconocimiento de los ingresos por intereses de mora, es decir, determinando previamente que se cumplen las condiciones anteriormente señaladas, la entidad deberá evaluar periódicamente si existen indicios de deterioro sobre la cuenta por cobrar correspondiente, afectando el gasto por el deterioro que en tal caso, podría llegar generarse. Una vez se realice el reconocimiento del deterioro, cuando a ello haya lugar, se evaluarán nuevamente las condiciones relacionadas con ingresos sin contraprestación, y si como consecuencia de dicha evaluación, se determina el no cumplimiento de tales requisitos, se suspenderá el reconocimiento de los ingresos por intereses moratorios, y procederá solo a revelarlos en cuentas de orden como un activo contingente.

CONCEPTO No. 20172000035681 DEL 04-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los impuestos territoriales cuando se evidencian pérdidas por deterioro

Doctora

DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA

Contadora

MUNICIPIO DE PALMIRA

Palmira -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500018532, del día 05 de abril de 2017, en la cual se señala:

“Con el fin de dar oportuno cumplimiento a las disposiciones establecidas en el nuevo marco normativo para las entidades del gobierno Resolución 533 del 2015, queremos plantear la siguiente inquietud en espera de su direccionamiento.

De acuerdo al nuevo marco normativo: capítulo 2 normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades del Gobierno, podemos clasificar el recaudo de tributos (impuestos) como cuentas por cobrar, entendiéndolos a la luz de la norma como: derechos adquiridos por el Municipio en desarrollo de sus actividades de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Teniendo en cuenta que desde la Constitución algunas normas relacionadas con las cuentas por cobrar de impuestos establecen: 1. Que el recaudo de los tributos es una facultad constitucional otorgada a los Municipios. 2. Que son deberes del ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos de inversión del estado, se consideraría entonces que el concepto de deterioro establecido en el marco normativo para entidades de gobierno el cual establece que... “Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias”, no es aplicable para los impuestos territoriales (Predial Unificado, Industria y Comercio, Avisos y Tableros, etc.), si se considera que los impuestos o tributos municipales es un deber cancelarlos en su totalidad por los contribuyentes, en caso que los contribuyentes no los cancelen la administración tienen la facultad de iniciar procesos de cobro para su recuperación, igualmente el Municipio aplica una tasa de intereses para efectos del reconocimiento de la pérdida de valor por concepto de estas cuentas por cobrar.

Por consiguiente, solicitamos de manera comedida aclarar respecto del tratamiento contable de las cuentas por cobrar de los impuestos en las entidades territoriales, cuál sería su reconocimiento inicial, su medición posterior y si aplicaría el concepto de deterioro.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, establece en el capítulo 1, numeral 2 de Cuentas por cobrar, lo siguiente:

“2.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución No. 533 de 2015, incluye la dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1386 DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.
- 2- El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

5347 DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.
2- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

4830 REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la reversión de las pérdidas por deterioro de periodos anteriores que se origina por cambios producidos en las estimaciones utilizadas para determinar el valor recuperable del activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor.”

Ahora bien, el Estatuto Tributario en los siguientes artículos, señala:

“ARTICULO 823. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COACTIVO. Para el cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo...

ARTICULO 825. COMPETENCIA TERRITORIAL. El procedimiento coactivo se adelantará por la oficina de Cobranzas de la Administración del lugar en donde se hayan originado las respectivas obligaciones tributarias o por la de aquella en donde se encuentre domiciliado el deudor. Cuando se estén adelantando varios procedimientos administrativos coactivos respecto de un mismo deudor, éstos podrán acumularse.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Ley 1066 del 29 de julio de 2006 “Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO 1o. GESTIÓN DEL RECAUDO DE CARTERA PÚBLICA. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

ARTÍCULO 5o. FACULTAD DE COBRO COACTIVO Y PROCEDIMIENTO PARA LAS ENTIDADES PÚBLICAS. Las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado colombiano y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los impuestos se originan en la Constitución política de Colombia y su artículo 95 los señala como un deber del ciudadano, en consecuencia, los impuestos son obligaciones que representan salidas de recursos a favor de las entidades territoriales para garantizar el funcionamiento del estado social de derecho.

Ahora bien, el Marco normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, considera un activo como un recurso controlado del cual se espera a futuro la consecución de beneficios económicos en forma de efectivo o equivalentes o bien, un potencial de servicio. Las cuentas por cobrar tienen la característica de retornar a la Entidad en forma de efectivo o sus equivalentes, en efecto, los impuestos a favor de las entidades territoriales representan cuentas por cobrar.

Considerando lo anterior, la medición inicial de los impuestos territoriales será al costo, es decir, al valor liquidado en las respectivas declaraciones oficiales, con posterioridad, la medición de dichas cuentas por cobrar será igualmente al costo. Así mismo, en la medición posterior, las Entidades territoriales someterán las cuentas por cobrar por concepto de impuestos a un análisis de deterioro según los principios contemplados en la norma de Cuentas por Cobrar, si producto de lo anterior se evidencia incumplimiento en los pagos por parte del obligado o desmejoramiento de las condiciones crediticias, se deberá estimar el monto que a futuro se espere recuperar y descontarlo a la tasa TES, dicho valor deberá ser comparado con el inicialmente reconocido, si este último es menor se entrará reconocer en el Estado de Situación Financiera una pérdida por deterioro en el activo y su contrapartida será el gasto del periodo. El Registro contable que la Entidad adelantará es el siguiente: *crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)*, paralelamente se deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

Cabe resaltar que el análisis de deterioro se realizará con independencia de las acciones legales que la Entidad pueda adelantar de acuerdo a los procedimientos indicados en el artículo 823 de Estatuto Tributario, para recuperar las cuentas por cobrar por concepto de impuestos.

Así mismo, la Entidad con posterioridad deberá evaluar si el valor reconocido como deterioro ha variado con el tiempo, para esto, someterá nuevamente las cuentas por cobrar por concepto de impuestos al análisis de deterioro; si se siguen evidenciando incumplimiento en los pagos o desmejoramiento en las condiciones crediticias, o si de lo contrario, se evidencia cumplimiento en los pagos y mejoramiento en las condiciones crediticias por parte del obligado, el procedimiento indicado con anterioridad deberá ser actualizado a fin de reflejar la nueva estimación de deterioro en el Estado de Situación Financiera.

En consecuencia, si la evaluación indica que la pérdida por deterioro ha aumentado, *la Entidad deberá acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)*, y debitar paralelamente la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, por el importe

que haga falta para llegar a la nueva estimación de deterioro. No obstante, si la pérdida por deterioro disminuye, el valor de la reversión no podrá superar el valor por deterioro reconocido inicialmente en el Estado de Situación Financiera; la Entidad adelantará el siguiente registro contable: *débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)*, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR cuando se trate de un periodo diferente al cual se originó el deterioro, si la reversión se hace en el mismo periodo en que se surge el deterioro, la subcuenta paralela a acreditar será la correspondiente a la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20172000056641 DEL 11-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por cobrar de difícil recaudo Deterioro de cuentas por cobrar Ingresos sin contraprestación
	SUBTEMAS	Reclasificación de Cuentas por cobrar a Cuentas por cobrar de Difícil recaudo Reconocimiento de intereses de mora de Cuentas por cobrar Saldos iniciales de Cuentas por cobrar- Intereses de mora en La fecha de transición

Doctora

CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003243-2 del 18 de Julio de 2017, mediante la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos de Cuentas por Cobrar:

1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de las cuentas por cobrar, una vez se determine que se debe reconocer el deterioro de su valor, y en qué eventos procede la reclasificación desde la cuenta principal hacia la cuenta 1385-Cuentas Por Cobrar de Difícil Recaudo?, ¿La reclasificación se efectúa hasta que la cuenta principal se encuentre deteriorada al cien (100)%?, o de qué factores depende la reclasificación.
2. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses de mora de las cuentas por cobrar?
3. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses de mora, en caso de que se efectúe el reconocimiento de deterioro de valor de la cartera?. ¿Dichos intereses también serían objeto de deterioro?
4. Cómo se debe establecer la tasa de mercado a que se refiere la Norma para el cálculo de deterioro de los conceptos diferentes a impuestos, si es posible su estandarización por parte de la CGN? Por ejemplo, Ingresos No Tributarios, depósitos judiciales, pagos asumidos por la Nación en lo que posteriormente se deben iniciar las acciones de cobro al respectivo tercero, y sobre los cuales no se tiene certeza acerca de su cumplimiento (Por ejemplo, por declararse en Ley 550), mesadas pensionales pagadas en exceso, entre otras.
5. Para efectos de la determinación de saldos iniciales, se consulta cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses reconocidos, ya sea que se trate de cartera a la que se le calculó deterioro a 1° de enero de 2018, y de cartera que no es susceptible de cálculo de deterioro a 01 de enero de 2018.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, aplicable a las entidades de Gobierno, menciona como una característica cualitativa fundamental la Representación fiel, “Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes...”

Así mismo, en el numeral 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, define los Activos como,

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo. (...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. (...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo este Marco Conceptual determina en el numeral 6.2 Reconocimiento de los elementos en los estados financieros:

“Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a

partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan, tanto las definiciones de pasivo y gasto como la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

6.2.1. Reconocimiento de activos. Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma de Ingresos dispone respecto de los Ingresos sin contraprestación, que se reconocerán: "...cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad."

Así mismo, asumiendo que por el incumplimiento la entidad impone una sanción con el pago de intereses, respecto del reconocimiento esta misma normatividad señala: "Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, para la determinación de los saldos iniciales y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros al 1° de enero de 2018, el Instructivo

002 de 2015 que contiene las instrucciones generales que deben atender las entidades sujetas al Marco normativo para entidades de gobierno en relación con las Cuentas por cobrar señala:

“1.1.1. Cuentas por cobrar

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación... las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos, las multas, las tasas y las transferencias.

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2017. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2017, estas cuentas pueden corresponder al grupo Deudores, exceptuando los préstamos por cobrar, así como al grupo Rentas por Cobrar...
- c. Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.
- d. Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”
(Subrayado fuera de texto)

El CGC a aplicar por las entidades de Gobierno, adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 describe la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, como: “Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1. El valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen.

SE ACREDITA CON: 1.El valor del recaudo de la cuenta por cobrar. 2. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja”

En relación con la firmeza de los actos administrativos, el artículo 87 de la Ley N° 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

“Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

La información financiera deberá atender a la característica fundamental de Representación fiel a que hace referencia el Marco Conceptual dispuesto en el Anexo de

la Resolución 533 de 2015, esto es que los hechos económicos presentados cumplen las condiciones exigidas para reconocer los diferentes elementos de los estados financieros, que en el caso de los activos corresponderán a que debe ser un recurso controlado, que resulta de un evento pasado y del cual se espera obtener beneficios económicos.

Pregunta 1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de las cuentas por cobrar, una vez se determine que se debe reconocer el deterioro de su valor, y en qué eventos procede la reclasificación desde la cuenta principal hacia la cuenta 1385-Cuentas Por Cobrar de Difícil Recaudo?, ¿La reclasificación se efectúa hasta que la cuenta principal se encuentre deteriorada al cien (100) %?, o de qué factores depende la reclasificación.

De conformidad con la Descripción de las Cuentas por cobrar de Difícil Recaudo se reclasificarán desde la cuenta principal los valores pendientes de recaudo que presenten antigüedad y morosidad en el pago, para lo cual la entidad es quien determinará en la política de gestión de cartera el momento y los criterios para el traslado a difícil recaudo, en donde como uno de los criterios a tener en cuenta, según lo indicado en el Marco Conceptual, será que el derecho se incorporará como activo cuando se disponen de suficientes evidencias respecto de la probabilidad de generar entradas por beneficios económicos.

Preguntas: 2. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses de mora de las cuentas por cobrar? 3. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses de mora, en caso de que se efectúe el reconocimiento de deterioro de valor de la cartera?. ¿Dichos intereses también serían objeto de deterioro?

Según lo dispuesto en la Norma de Ingresos sin contraprestación el ingreso y el derecho por la imposición de una sanción económica se podrá reconocer cuando contra la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se analizará lo dispuesto en la Ley y en las reglamentaciones internas de la entidad.

Cuando cumplidas las condiciones para el reconocimiento persiste el incumplimiento en el pago serán objeto de cálculo de deterioro

Es pertinente indicar que en cualquier caso deberá verificarse la capacidad del deudor para cancelar las obligaciones de manera que hasta tanto no se cuente con el suficiente grado de certidumbre del recaudo de estos recursos no se podrá reconocer el ingreso y si como consecuencia de dicha evaluación, se determina el no cumplimiento de tales requisitos, se suspenderá el reconocimiento de los ingresos por intereses moratorios, y procederá solo a revelarlos en cuentas de orden como un activo contingente, hasta que las incertidumbres hayan desaparecido.

Pregunta 4. Cómo se debe establecer la tasa de mercado a que se refiere la Norma para el cálculo de deterioro de los conceptos diferentes a impuestos, si es posible su estandarización por parte de la CGN? Por ejemplo, Ingresos No Tributarios, depósitos judiciales, pagos asumidos por la Nación en lo que posteriormente se deben iniciar las acciones de cobro al respectivo tercero, y sobre los cuales no se tiene certeza acerca de su cumplimiento (Por ejemplo, por declararse en Ley 550), mesadas pensionales pagadas en exceso, entre otras.

La CGN no regulará tasas para la estimación de deterioro, si se advierte que el resultado en ocasiones, desconocería la realidad y particularidades de los hechos económicos de las entidades públicas.

Como regla general, para determinar el deterioro, la entidad utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. Ahora bien, de encontrarse frente a situaciones particulares en las cuales no es viable encontrar como referente un instrumento financiero similar, la entidad podrá determinar dentro de su manual de políticas, el uso de una tasa equivalente a su costo de oportunidad para sus operaciones de liquidez.

5. Para efectos de la determinación de saldos iniciales, se consulta cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses reconocidos, ya sea que se trate de cartera a la que se le calculó deterioro a 1° de enero de 2018, y de cartera que no es susceptible de cálculo de deterioro a 01 de enero de 2018.

Para determinar el saldo de las cuentas por cobrar que presenten intereses de mora, a 1º de enero de 2018, en primer término deberá analizarse si cumplen con las condiciones para considerarlos un activo para poder incorporarlos en la información financiera de la entidad, esto es que sean recursos controlados por la entidad resultado de eventos pasados y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Verificado lo anterior, se desarrollarán las actividades a que se refiere el Instructivo 002 de 2015 que para las cuentas por cobrar corresponde a evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo.

Determinadas las condiciones para el reconocimiento del deterioro, calcularlo y reconocerlo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

CONCEPTO No. 20172000063091 DEL 29-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos de los fondos de reserva de pensiones Capital de los Fondos de reserva de pensiones
	SUBTEMAS	Actualización por disposición legal de las cuentas por cobrar de los fondos de reserva de pensiones y deterioro del ajuste respectivo.

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Colpensiones

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003760-2 del 16 de Agosto de 2017, mediante la cual consulta:

1. el procedimiento contable para registrar la actualización que por disposición legal debe realizar a las cuentas por cobrar que la entidad presenta, considerando que la Norma de Cuentas por cobrar señala que estas en la medición posterior se mantienen por el valor de la transacción
2. Si estas cuentas por cobrar y su actualización son objeto de deterioro.
3. Solicitan crear en la cuenta 1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE RESERVA DE PENSIONES las subcuentas para el registro de las Devoluciones de aportes bajo la Ley 549 y del Cálculo actuarial por omisión de afiliación de Empleadores públicos.

De acuerdo con la normatividad aplicable la entidad debe realizar una actualización de la deuda de los siguientes conceptos:

Cuotas partes pensionales. De acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 1066 de 2006, causará un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora.

Devolución de Aportes en virtud de la Ley 549 de 1999: El artículo 4 de la Ley 549 de 1999, establece que se entregará a quien reconozca la pensión, por parte de la entidad que recibió las cotizaciones o aquella en la cual prestó servicios sin aportes, el valor equivalente a las cotizaciones para pensión de vejez que efectuó o hubiere efectuado al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte del ISS, actualizados con el DTF pensional.

Bonos pensionales. El artículo 6 del Decreto 4937 de 2009 establece que la actualización y capitalización del bono pensional especial tipo T se hará desde la fecha de corte hasta la fecha de la expedición de la resolución que reconoce el derecho, aplicando el DTF pensional previsto en la Ley 549 de 1999. A partir de esta fecha y hasta la fecha de pago se actualizará con el IPC correspondiente. Si pasados 30 días calendario contados a partir del día en que la entidad emisora o cuotapartista del bono ha recibido la copia de la Resolución del ISS que reconoce la pensión, esta no ha pagado, deberá actualizar y capitalizar desde la fecha de corte hasta la fecha en que la entidad efectúe el pago. También se aplicará para bonos tipo B que se emitan a partir de la vigencia del decreto.

Títulos pensionales. Cálculo actuarial por omisión de afiliación de empleadores públicos. De acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Decreto 1887 de 1994, el título pensional devengará a cargo del empleador un interés equivalente al DTF pensional, desde la fecha de su expedición hasta la fecha de su redención. Para estos efectos, el DTF pensional se define como la tasa de interés efectiva anual, de conformidad con el correspondiente al interés compuesto de la inflación representada por el IPC, adicionado en tres puntos porcentuales anuales efectivos. Esta actualización aplica también para el concepto de Cálculo actuarial por omisión de empleadores públicos.

CONSIDERACIONES

Cuotas partes pensionales. La Ley 1066 de 2006 “por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones” en el artículo 4º señala: “Cobro de intereses por concepto de obligaciones pensionales y prescripción de la acción de cobro. Las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora. Parágrafo. Cuando se celebren acuerdos de pago en materia de seguridad social en pensiones en ningún caso de las condiciones que se establezcan podrán derivarse perjuicios al afiliado o al fondo común de naturaleza pública.”

Devolución de aportes en virtud de la Ley 549 de 1999. En el párrafo 4 del artículo 17 la Ley 549 de 1999 señala: “...Sin perjuicio de los requisitos para acceder a la pensión en el régimen de transición, todos los tiempos laborados o cotizados en el sector público y los cotizados al ISS serán utilizados para financiar la pensión. Cuando algún tiempo no se incluya para el reconocimiento de la pensión y por ello no se incluya en el cálculo del bono pensional o no proceda la expedición de bono, se entregará a quien reconozca la pensión, por parte de la entidad que recibió las cotizaciones o aquella en la cual prestó servicios sin aportes, el valor equivalente a las cotizaciones para pensión de vejez que efectuó o hubiere efectuado al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte del ISS, actualizados con el DTF pensional.”

Bonos pensionales. El artículo 6 del decreto 4937 de 2009 “Por el cual se modifica el artículo 45 del Decreto 1748 de 1995, se crean y se dictan normas para la liquidación, reconocimiento y pago de unos bonos especiales de financiamiento para el ISS”, señala: “Artículo 6.- PAGO DE BONOS o CUPONES DE BONO PENSIONAL ESPECIAL TIPO T: (...) La actualización y capitalización del bono pensional especial tipo T se hará desde la fecha de corte hasta la fecha de la expedición de la resolución que reconoce el derecho, aplicando el DTF pensional previsto en la ley 549 de 1999. A partir de esta fecha y hasta la fecha de pago se actualizará con el IPC correspondiente. Si pasados 30 días calendario contados a partir del día en que la entidad emisora o cuotapartista del bono ha recibido la copia de la resolución del ISS que reconoce la pensión, ésta no ha pagado, deberá actualizar y capitalizar desde la fecha de corte hasta la fecha en que la entidad efectúe el pago. El valor a pagar por efecto de la actualización y capitalización se calculará con la fórmula establecida en el artículo 11 del decreto 1748 de 1.995. La TRR señalada en el artículo 10 del decreto 1748 será del 4%, tal y como lo indica el artículo 17 de la ley 549 de 1.999”

El Marco conceptual establecido para las entidades de Gobierno que aplican la Normatividad adoptada mediante la Resolución 533 de 2015 señala en los principios de Contabilidad, “la información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

De otra parte, las Normas adoptadas en el anexo de la Resolución 533 de 2015 se refieren a las Cuentas por Cobrar como:

“2.1. Reconocimiento. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición Posterior. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas. (...)”

Por su parte, el CGC aprobado mediante la Resolución 620 de 2015 describe las cuentas 1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE RESERVA DE PENSIONES y 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES, como:

“1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE RESERVA DE PENSIONES: Representa el valor de los derechos a favor de los fondos de reservas de pensiones, originados en el Sistema General de Seguridad Social en Pensiones (SGSSP).

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1. El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON: 1. El valor del recaudo total o parcial de los derechos. 2. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.”

“3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES: Representa el valor de los recursos acumulados por el fondo de reservas para el pago de obligaciones pensionales. Estos recursos provienen de cotizaciones de empleadores y afiliados, aportes estatales, cuotas partes de bonos pensionales, cuotas partes de pensiones, devoluciones de cotizaciones, aportes del Fondo de Solidaridad Pensional y el resultado del ejercicio, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1.El valor de la reclasificación del déficit del ejercicio anterior, al inicio del período contable.2. El valor de la obligación por la nómina de pensiones. 3. El valor de la obligación por bonos pensionales y cuotas partes de bonos pensionales. 4. El valor de la devolución de cotizaciones. 5. El valor de la obligación por cuotas partes de pensiones. 6. El valor de otras prestaciones económicas.

SE ACREDITA CON: 1. El valor de la reclasificación del excedente del ejercicio anterior, al inicio del período contable. 2. El valor de los recursos recibidos por las cotizaciones de los empleadores y trabajadores. 3. El valor de los derechos por los aportes estatales. 4. El valor de los derechos por cuotas partes de pensiones.5. El valor de los títulos pensionales recibidos.6. El valor de los recursos provenientes de la conmutación pensional. 7. El valor de los recursos provenientes de la convalidación pensional.8. El valor de los reintegros pensionales. 9. El valor de las devoluciones de recursos de las administradoras de pensiones.10. El valor de las devoluciones de mesadas pensionales no cobradas.11. El valor de los recursos obtenidos por reconocimiento de semanas.12. El valor de los

recursos obtenidos por recuperación de cartera. 13. El valor de los intereses de mora. 14. El valor de los recursos recibidos del Fondo de Solidaridad Pensional.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, respondemos su solicitud en los siguientes términos:

1. Por el Principio de Devengo, cuando surja para la entidad el derecho de cobro deberá reconocerse el valor de la cuenta por cobrar. Ahora, la Norma relativa a las Cuentas por cobrar dispone que serán reconocidas inicialmente por el valor de la transacción y posteriormente mantienen su valor. No obstante, cuando por disposición legal deben calcularse mayores valores a los rubros de pensiones que según la clasificación contable procede presentar como Cuentas por cobrar, se registrarán estos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE RESERVA DE PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES, toda vez que corresponden a hechos económicos que modifican la situación inicial y se convierten en un componente del costo.

Cabe señalar que en caso de requerirse algún tipo de identificación o control con respecto al valor de los ajustes, se podrán utilizar cuentas auxiliares a fin de disponer de la información de la transacción inicial y de los ajustes de ley.

2. Acorde a lo dispuesto en la Norma de Cuentas por Cobrar, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar, incluidas las actualizaciones ordenadas por la ley, son objeto de estimación y reconocimiento de deterioro. Para el efecto, deberá verificarse si existen indicios y en tal caso por lo menos al final del período contable estimar su valor mediante la comparación del valor en libros con el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la cuenta por cobrar. En el evento que el valor en libros sea superior, la diferencia corresponderá al valor del deterioro. En el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. El deterioro se registrará mediante un débito en la subcuenta 534711-Recursos de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 138611-Recursos de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE LAS CUENTAS POR COBRAR

3. En relación con la creación de subcuentas para el reconocimiento de la devolución de aportes en virtud de la Ley 549 de 1999, se utilizarán las subcuentas 132501-Cuotas partes

de pensiones o 132502-Cuotas partes de bonos pensionales, según corresponda y para el cálculo actuarial por omisión de afiliación de empleadores públicos, la subcuenta 132504-Títulos pensionales, identificando a nivel auxiliar los conceptos incorporados en cada una de las subcuentas.

CONCEPTO No. 20172000063111 DEL 29-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Otros ingresos
	SUBTEMAS	Registro de los intereses que se derivan de la contribución por valorización

Doctora

MARTHA EUGENIA FERNÁNDEZ CASTRO

Contadora

Municipio de Caicedo

Caicedo - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500038962, del día 23 de agosto de 2017, en la cual se señala:

“...Algunas contribuciones (ejemplo valorización), que bajo el nuevo marco normativo se clasifican al costo, generan ingresos (rendimientos) por financiación (intereses) nos surge la duda sobre en cuál de las siguientes cuentas contabilizar el ingreso (rendimiento): 411003 Intereses o la cuenta 480242 Rendimiento de cuentas por cobrar al costo. Adicionalmente, quisiéramos saber qué tipo de intereses se reconoce en la cuenta 411003 Intereses.”

Así mismo, en correo electrónico enviado por el consultante, este precisa que la pregunta se dirige a cuales deben ser los rendimientos que se deben reconocer en la subcuenta contable 411003 - Intereses, y cuales en la subcuenta contable 480242 - Rendimiento de cuentas por cobrar al costo.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 317 establece:

“ARTICULO 317. Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización...” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Ley 25 del 8 de noviembre de 1921 del Congreso de Colombia “Por la cual se crea el impuesto de valorización y se dictan medidas para el saneamiento de varias ciudades”, decreta en su artículo tercero:

“Artículo 3º.- Establécese el impuesto directo de valorización, consistente en una contribución sobre las propiedades raíces que se beneficien con la ejecución de obras de interés público local, como limpia y canalización de ríos, construcción de diques para evitar inundaciones, desecación de lagos, pantanos y tierras anegadizas, regadíos y otras análogas, contribución destinada exclusivamente a atender los gastos que demanden dichas obras.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el decreto 1604 del 24 de junio de 1966 emitido por el Presidente de la República de Colombia “Por el cual se dictan normas sobre valorización”, establece en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 11. Modificado por el art. 45, Ley 383 de 1997. Las contribuciones nacionales de valorización en mora de pago se recargarán con intereses del uno y medio por ciento (1½) mensual durante el primer año y del dos por ciento (2%) mensual de ahí en adelante.

Los Departamentos, el Distrito Especial de Bogotá y los Municipios quedan facultados para establecer iguales tipos de interés por la mora en el pago de las contribuciones de valorización por ellos distribuidos.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el marco normativo para Entidades de Gobierno expedido por la Contaduría General de la Nación, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en la norma de Cuentas por cobrar lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo... (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, contenido en el Marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución No. 139 de 2015, establece la descripción y dinámica contable de las siguientes cuentas:

“1311 - INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. Así mismo incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos.
- 3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

4110 - NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como multas, sanciones, estampillas, cuotas de sostenimiento, contratos de concesión en los cuales la entidad actúa como concedente, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

4802-FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación. Por su parte la subcuenta Ganancia en titularización de activos se afectará por la diferencia positiva entre los flujos efectivamente recibidos con respecto al valor de los bienes y derechos titularizados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la ganancia por valoración de las inversiones y derivados, previa reversión del gasto por pérdida, si existiere.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Preguntas 1 y 2. Sobre las cuenta del ingreso a usar para contabilizar los intereses que se generan en la contribución por valorización

Frente a sus inquietudes hay que diferenciar dos circunstancias probables: la primera, que exista un pago extemporáneo de la contribución, caso en el cual se generan intereses moratorios, y la segunda, que se acuerden plazos para su pago a cambio del pago de unos intereses por la financiación otorgada.

El pago inoportuno de dicha contribución, da origen al reconocimiento de unos intereses moratorios, estos deberán ser liquidados conforme a la reglamentación que se haya dispuesto para tal fin por el contribuyente, quien es el sujeto pasivo y el responsable ante la entidad contable pública. Es así como, el beneficiario de dichos intereses, deberá reconocer, atendiendo el principio contable de devengo donde los hechos económicos se contabilizan en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo; un ingreso por intereses moratorios los cuales bajo el marco normativo anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, tienen la connotación de ingreso no tributario.

Considerando lo anterior, y teniendo en cuenta que los intereses de mora se determinen por mandato de normas legales, la entidad contable pública deberá efectuar el registro contable mediante un débito en la subcuenta 131103-Intereses, de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411003-Intereses, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, si la entidad contable pública, en uso de sus facultades legales y conforme a las políticas contables y operativas que haya adoptado para tal fin, otorga plazos

adicionales para el pago de la contribución por valorización y por ello exige unos intereses corrientes por el pago de la obligación tributaria, dichos intereses deberán ser reconocidos mediante un débito en la subcuenta 138436 – Otros intereses por cobrar de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito en la subcuenta contable 480242 - Rendimiento de cuentas por cobrar al costo de la cuenta 4802 - FINANCIEROS.

De lo anterior y de cara al contexto de su consulta, se concluye que en la subcuenta contable 480242 - Rendimiento de cuentas por cobrar al costo se reconocen los intereses corrientes derivados de la financiación de una cuenta por cobrar medida al costo, y en la subcuenta 411003-Intereses, se podrán registrar los intereses moratorios.

CONCEPTO No. 20172000063431 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para impuestos por cobrar de vigencias anteriores.

Doctora

MARTHA EUGENIA FERNÁNDEZ

Contadora

Alcaldía Municipal de Titiribí

Titiribí - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003913-2, del día 25 de agosto de 2017, en la cual solicita de acuerdo al nuevo Marco Normativo de la Resolución N° 533 del 2015, para el saldo de las cuentas por cobrar, puntualmente impuestos por cobrar de vigencias anteriores, se debe utilizar la cuenta 1385 – Cuentas por cobrar de difícil recaudo o de acuerdo a la política contable trasladar el saldo a cuentas de deterioro de valor o inclusive a cuentas de orden por retiro definitivo.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 del 2015, señala:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, en el Capítulo I. Activos, indica:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin

contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo. (...)

2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo financiero por el valor recibido. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como

activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incluye las cuentas:

“1310 – IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de los saldos de los impuestos por cobrar causados en periodos precedentes y no recaudados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor trasladado de cuentas por cobrar de la vigencia actual.
- 2- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudo.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que incrementen el impuesto a pagar.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja por causas diferentes al pago. (...)

1385 – CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo de la cuenta por cobrar.
- 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.
- 2- El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido. (...)

3145 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos retirados.
- 2- El valor de las obligaciones incorporadas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los activos.

5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- 2- El valor de las obligaciones retiradas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales. (...)

5804 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiere.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. (...)

8315 – BIENES Y DERECHOS RETIRADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos retirados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de disposición de los bienes.
- 2- El valor de recuperación de los derechos.
- 3- El valor de los bienes y derechos retirados cuando no requieran ser controlados. (...)

8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la CGN indica en el numeral 1.1. Activos,

“1.1.2. Cuentas por cobrar

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos, las multas, las tasas y las transferencias.

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2016. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas cuentas pueden corresponder al grupo Deudores, exceptuando los préstamos por cobrar, así como al grupo Rentas por Cobrar.

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones asociadas a estas cuentas por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.

d) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, es relevante mencionar que al realizar la elaboración y presentación de la información financiera de la Entidad, ésta debe tener en cuenta los principios de contabilidad pública, a fin de realizar una representación fiel de la situación actual de la Entidad, ello por medio del reconocimiento de todos los hechos económicos que tuvieren realización en la entidad y de acuerdo a su esencia económica.

Para las cuentas por cobrar, en el reconocimiento de los saldos iniciales de la Entidad debe aplicarse lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2015 de la CGN, el cual en primera instancia determina que es necesario realizar la medición al costo de las cuentas por cobrar que se encuentren vigentes al 31 de diciembre anterior a la fecha de determinación de los saldos iniciales. Igualmente, al determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, deberá efectuar la clasificación con base en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, de los saldos que de conformidad con la política que la Entidad defina, correspondan bien sea a la cuenta 1310 – IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES o a la cuenta 1385 –

CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, teniendo en cuenta que para este último caso, el criterio obedece a niveles considerables de antigüedad o morosidad.

Complementariamente se realizará la eliminación de las provisiones que se encuentren vigentes al 31 de diciembre y estén asociadas a éstas, debitando las subcuentas correspondiente de estas provisiones y acreditando la subcuenta 314503 – Cuentas por cobrar de la cuenta 3145 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Alternamente, la Entidad deberá evaluar si existe evidencia objetiva del posible deterioro, cualesquiera sea el rubro en que se encuentre clasificada la cuenta por cobrar, como consecuencia del estimativo de la posible pérdida de valor, si el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados. En este caso, se reconocerá dicha diferencia como deterioro debitando la subcuenta 314503 – Cuentas por cobrar de la cuenta 3145 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y acreditando la subcuenta 138613 – Impuestos por cobrar de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

La Entidad deberá adelantar hasta el 31 de diciembre de 2017, el proceso de sostenibilidad contable contemplado en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, del Procedimiento de control interno contable, expedido mediante la Resolución N° 357 de 2008, razón por la cual se entiende que a 1° de enero de 2018 ya se ha efectuado la depuración de los impuestos que deben ser dados de baja, por situaciones pasadas. Por lo tanto será en el período de aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 en que la Entidad puede entrar a considerar nuevas posibilidades de baja de cuentas por cobrar, si se configura alguna de las causales que establece el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, emitido mediante la Resolución N° 193 de 2016.

Cuando efectivamente se cumplan las condiciones especificadas en el acápite antes mencionado de la Resolución N° 193 de 2016, dicha baja en cuentas debe efectuarse por su valor en libros, razón por la cual, en el momento en que la Entidad retire el derecho de su situación financiera, debitará la subcuenta 138613 – Impuestos por cobrar de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente donde se encuentre reconocido el impuesto respectivo, y en el caso de existir una diferencia, el valor se debe registrar debitando la subcuenta 580423 – Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS.

Una vez se retiran estos derechos de la situación financiera de la Entidad, estos pueden ser registrados a discreción de la misma en cuentas de orden si la Entidad considera que

estos requieren ser controlados, para ello se realiza un débito en la subcuenta 831535- Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506 Activos retirados, de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor en que se dio de baja la cuenta por cobrar.

CONCEPTO No. 20172000105251 DEL 16-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento en la contabilidad de la entidad concedente de derechos y obligaciones, cuando el concesionario asume por cuenta propia las obligaciones ambientales que se encuentran a cargo de la entidad contable pública concedente.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento en la contabilidad de la entidad concedente de derechos y obligaciones, cuando el concesionario asume por cuenta propia las obligaciones ambientales que se encuentran a cargo de la entidad contable pública concedente.

Doctora
MARTHA JANETH CARREÑO LIZARAZO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos - UAESP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500034382, del 28 de julio de 2017, donde solicita un pronunciamiento en referencia a si corresponde a la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos — UAESP la obligación de reconocer la Tasa Retributiva y Licencias por los vertimientos en el relleno sanitario “Doña Juana”, en atención tanto del Régimen de Contabilidad Pública

precedente y del nuevo Marco normativo contable dispuesto como anexo a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modifica la Resolución N° 533 de 2015.

Informa en el texto de la consulta que, en atención a las obligaciones asumidas en el contrato de concesión, el Concesionario CGR Doña Juana S.A. ESP es quien realiza los pagos por concepto de tasa retributiva a la Secretaria Distrital de Medio Ambiente por su cuenta y, que por lo anterior, en la actualidad no se ve reflejada dicha información en los Estados Contables de la Unidad.

CONSIDERACIONES

En la Cláusula Tercera, acápite en materia de autorizaciones, licencias, permisos y otros aspectos ambientales, numeral 3, del Contrato de Concesión N° 344 de 2010 suscrito con la UAESP, se acordó que el Concesionario asume por su cuenta la obligación de: “(…) pagar las tasas, multas o sanciones que la Autoridad Ambiental o cualquier otra autoridad administrativa o judicial le imponga al Concesionario o a la UÁESP por el incumplimiento de las normas ambientales en la operación integral del RSDJ”. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en el numeral 17 de la cláusula antes citada, se establece: (...) “El Concesionario deberá mantener indemne y a salvo de cualquier reclamo, demanda, investigación o procedimiento administrativo de cualquier naturaleza o proceso extrajudicial, con contenido económico o no, a la UAESP y/o al Distrito Capital por las obligaciones ambientales que adquiere en virtud de la celebración del contrato de concesión, desde su inscripción y por el término que tome el trámite de cesión de la(s) licencia(s) ambiental(es) ante la autoridad competente (...)”(Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del citado Régimen, en relación con el principio de contabilidad pública denominado “Devengo o Causación”, señala: “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo pactado en el Contrato de Concesión suscrito entre la UAESP (Concedente) y la CGR Doña Juana S.A. ESP (Concesionario), se acordó que al concesionario le corresponde asumir la obligación de pagar las tasas, multas o sanciones

que la Autoridad Ambiental o cualquier otra autoridad administrativa o judicial le imponga a la UAESP por el incumplimiento de las normas ambientales en la operación integral del “Relleno Sanitario Doña Juana”.

Igualmente, el Concesionario también responde por mantener indemne y a salvo a la UAESP y/o al Distrito Capital de cualquier reclamo, demanda, investigación o procedimiento administrativo de cualquier naturaleza o proceso extrajudicial, con contenido económico o no, por las obligaciones ambientales que adquiere en virtud de la celebración del contrato de concesión, desde su inscripción y por el término que tome el trámite de cesión de las licencias ambientales ante la autoridad competente.

Como consecuencia de lo anterior, dado el esquema de organización contable adoptado por el Distrito Capital, en atención tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente y del nuevo Marco normativo contable dispuesto como anexo a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modifica la Resolución N° 533 de 2015, corresponde a la Secretaría Distrital de Ambiente, como autoridad ambiental, reconocer los derechos e ingresos por concepto de la respectiva tasa retributiva; en tanto que la UAESP debe reconocer la obligación respectiva en atención a que la licencia para el vertimiento le fue otorgada a esa Unidad y, como contrapartida, registrará el derecho por el cobro de la licencia correspondiente a cargo de la CGR Doña Juana S.A. ESP, por cuanto, como se señaló anteriormente, lo pactado en el contrato dispone que el Concesionario tiene a su cargo la obligación de atender, por su cuenta y riesgo, todas las obligaciones relacionadas con tasas, multas o sanciones que la Autoridad Ambiental o cualquier otra autoridad administrativa o judicial le imponga a la UAESP.

CONCEPTO No. 20172000105291 DEL 16-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la emisión y cancelación de bonos pensionales por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para cubrir obligaciones pensionales de terceros, lo mismo que la compensación de derechos y obligaciones a cargo del MHCP con COLPENSIONES.

Doctor:
CLAUDIA YADIRA PEREZ GIL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500031022 del 7 de julio de 2017, donde informa que para la determinación de los saldos a 1° de enero de 2018 en desarrollo de la implementación del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el tratamiento contable posterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita se emita un pronunciamiento oficial sobre lo que se señala a continuación:

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió bonos pensionales para cubrir obligaciones pensionales de terceros en los siguientes casos:

- a) En cumplimiento de una orden judicial, como son los casos mencionados del Banco de la República, el Hospital San Lorenzo de Supía Caldas y la ESE Hospital Nuestra Señora del Carmen del Colegio
- b) En virtud de lo señalado en el Decreto N° 1748, el cual consagra que la Nación a fecha de redención normal paga la totalidad del bono pensional y cobra la cuota parte a los contribuyentes, como es el caso de la Industria Licorera de Caldas.
- c) De acuerdo con lo señalado por el Decreto N° 3798, el cual plantea en su artículo 3°: “Compensación de obligaciones entre la Nación y el ISS. En desarrollo del artículo 13 de la Ley 51 de 1990, las obligaciones que la Nación pague por cuenta del ISS por concepto de cuotas partes de bono tipo A, serán compensadas con las obligaciones exigibles a cargo de la Nación y a favor del ISS por concepto de bonos pensionales tipo B emitidos por la Nación y cuotas partes a cargo de la Nación en bonos pensionales tipo B emitidos por otras entidades”.

Y que en dichas operaciones participaron tanto Entidades de Gobierno, como terceros distintos de Entidades de Gobierno (Empresas públicas).

Con fundamento en lo antes indicado, se consulta:

1. ¿Lo enunciado en el literal a) se constituyen en préstamos por cobrar?, o corresponden a un concepto diferente.

2. ¿Lo enunciado en los literales b) y c) se constituyen en préstamos por cobrar?, o corresponden a un concepto diferente.

3. De acuerdo con lo indicado como respuesta a los interrogantes 1 y 2, se consulta:

3.1 En caso de tratarse de préstamos por cobrar, ¿de qué forma se podría establecer la fecha inicial y la fecha final de los mismos?

3.2 En caso de tratarse de préstamos por cobrar, ¿qué tasa de interés de mercado se debe tomar para los concedidos a terceros distintos de Entidades de Gobierno (como hospitales, Licorera de Caldas y Banco de la República), dado que se trata de operaciones realizadas en virtud de órdenes judiciales o por mandato Legal?

4. Qué aspectos debe tener en cuenta el MHCP para a determinación de saldos iniciales a 01 de enero de 2018 de las cuotas partes de bonos pensionales.

5. Qué criterios se deben considerar para el reconocimiento, medición, revelación de las operaciones asociadas a las cuotas partes de bonos pensionales, durante el periodo de aplicación del Nuevo Marco Normativo.

6. Cuales serían específicamente, los criterios a aplicar para la Evaluación y medición de deterioro de las cuotas partes de bonos pensionales

7. De qué manera se debe efectuar el reconocimiento de intereses moratorios de las cuotas partes de bonos pensionales.

8. Que tratamiento contable debe aplicarse, en virtud del proceso de compensación indicado en el Decreto N° 3798 de 2003.

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 3798 de 3003, mediante el cual se reglamenta parcialmente lo dispuesto en el Artículo 17 de la Ley N° 549 de 1999, en el parágrafo del Artículo 1º y en el Artículo 3º del mismo, se señala lo siguiente:

“Parágrafo. Los bonos emitidos no negociados y no pagados se reliquidarán de acuerdo con lo establecido en el presente artículo. Las diferencias que surjan en relación con los bonos negociados y pagados se someterán al procedimiento de compensación de que

trata el artículo 3º del presente decreto. En los bonos pagados, cuando la cuota parte de la Nación se incrementa como resultado de la reliquidación, la parte faltante se actualizará y capitalizará hasta la fecha de pago. (...)

Artículo 3º. Compensación de obligaciones entre la Nación y el ISS. En desarrollo del artículo 13 de la Ley 51 de 1990, las obligaciones que la Nación pague por cuenta del ISS por concepto de cuotas partes de bono tipo A, serán compensadas con las obligaciones exigibles a cargo de la Nación y a favor del ISS por concepto de bonos pensionales tipo B emitidos por la Nación y cuotas partes a cargo de la Nación en bonos pensionales tipo B emitidos por otras entidades.

Las sumas que la Nación hubiere pagado por cuenta del ISS hasta la fecha de expedición del presente decreto se actualizarán desde la fecha de pago por parte de la Nación hasta la fecha en que se realice la compensación efectiva, de conformidad con lo establecido en el párrafo del Artículo 6º de la Ley 598 de 2000.

Para efectos de la compensación a que se refiere el presente artículo, será suficiente la certificación expedida por el Jefe de la Oficina de Bonos Pensionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, previa la aprobación por parte del Instituto de Seguros Sociales, ISS, sobre el monto de las obligaciones pagadas por la Nación por cuenta del ISS por concepto de las cuotas partes de bono.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 201, mediante el cual se expidió el nuevo Marco normativo contable dispuesto por la CGN, el cual deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5, señala los principios de contabilidad pública entre los que se incluye el principio de esencia sobre la forma, el cual establece que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco normativo contable, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificó lo previsto en la Resolución N° 533 de 2015, establece los criterios para el reconocimiento, medición inicial y medición posterior de las cuentas por cobrar, en el numeral 2-Cuentas por cobrar del Capítulo I, dispone lo siguiente:

“1. CUENTAS POR COBRAR

1.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

1.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

1.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

1.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado

y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, en el numeral 3-Préstamos por cobrar, punto 3.1, Capítulo I, de las normas que se anexan a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificó lo previsto en la Resolución N° 533 de 2015, dispone que “Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Instructivo 002 de 2015, numeral 1.1.2. Cuentas por cobrar, dispone lo siguiente:

“(...) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2016. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas cuentas pueden corresponder al grupo Deudores, exceptuando los préstamos por cobrar, así como al grupo Rentas por Cobrar.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones asociadas a estas cuentas por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.
- d. Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. ¿Lo enunciado en el literal a) se constituyen en préstamos por cobrar?, o corresponden a un concepto diferente.

Atendiendo las anteriores consideraciones, de conformidad con lo dispuesto por la CGN en el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público MHCP aplicará la norma de Cuentas por cobrar para el tratamiento contable de los derechos a su favor originados como resultado de la emisión de bonos pensionales para atender una orden judicial, como en los casos referidos en la consulta respecto del Banco de la República, el Hospital San Lorenzo de Supía Caldas y la ESE Hospital Nuestra Señora del Carmen del Colegio, considerando éstos no surgen de la colocación de recursos para ser utilizados por esas entidades y que no pactó una determinada rentabilidad a una tasa específica.

2. ¿Lo enunciado en los literales b) y c) se constituyen en préstamos por cobrar?, o corresponden a un concepto diferente.

De forma similar al caso anterior, los derechos reconocidos por el MHCP como resultado del cumplimiento de lo dispuesto en el Decreto N° 1748 de 1995, que obliga a la Nación a pagar, en la fecha de redención normal, la totalidad del bono pensional y cobrar la cuota parte a los contribuyentes, como ocurrió con la Industria Licorera de Caldas, también deben clasificarse como “Cuentas por Cobrar” en atención a que no se trata de la entrega de recursos a esa entidad para que los use acordando el pago de una determinada rentabilidad.

3. De acuerdo con lo indicado como respuesta a los interrogantes 1 y 2, se consulta:

3.1 En caso de tratarse de préstamos por cobrar, ¿de qué forma se podría establecer la fecha inicial y la fecha final de los mismos?

Como se indicó en las respuestas a los cuestionamientos 1 y 2, el MHCP debe clasificar los derechos a su favor como “Cuentas por cobrar”. Para tal efecto, la fecha inicial de la cuenta por cobrar es aquella en la que se emite el bono pensional.

3.2 En caso de tratarse de préstamos por cobrar, ¿qué tasa de interés de mercado se debe tomar para los concedidos a terceros distintos de Entidades de Gobierno (como hospitales, Licorera de Caldas y Banco de la República), dado que se trata de operaciones realizadas en virtud de órdenes judiciales o por mandato Legal?

Tal como se señaló en las respuestas a los cuestionamientos 1 y 2, el MHCP debe clasificar los derechos a su favor como “Cuentas por cobrar”

4. ¿Qué aspectos debe tener en cuenta el MHCP para la determinación de saldos iniciales a 1º de enero de 2018 en lo que respecta a las cuotas partes de bonos pensionales?

Las cuotas partes por concepto de bonos pensionales, como se indicó en la respuesta a los interrogantes 1 y 2, deben clasificarse como “Cuentas por cobrar”. Así las cosas, para efectos de la determinación de los saldos iniciales, de conformidad con lo señalado en el numeral 1.1.2 del Instructivo 002 de 2014, el MHCP debe:

- b. Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2016.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones asociadas a estas cuentas por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d. Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares.
- e. Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

5. ¿Qué criterios se deben considerar para el reconocimiento, medición, revelación de las operaciones asociadas a las cuotas partes de bonos pensionales, durante el periodo de aplicación del Nuevo Marco Normativo?

Teniendo presente que las cuotas partes de bonos pensionales que representen derechos para la entidad deben clasificarse como “Cuentas por cobrar”, para efectos de su reconocimiento, medición inicial y medición posterior, como ya se indicó en la respuesta al cuestionamientos 1 y 2, se deberá atender lo señalado en el Capítulo I Activos, numeral 2, de las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la

cual se modificó lo dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, referido a las Cuentas por cobrar.

6. Específicamente ¿Cuáles serían los criterios a aplicar para la Evaluación y medición de deterioro de las cuotas partes de bonos pensionales?

El Nuevo Marco normativo para las entidades de Gobierno en la Norma de Cuentas por Cobrar al referirse en la medición posterior del cálculo del deterioro determinó que, cuando se trata de cartera diferente de impuestos, la entidad debe utilizar la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares, tasa que será definida directamente mediante la aplicación de juicios profesionales y que corresponderá a decisiones administrativas de política derivadas del análisis particular para ese tipo de situaciones, caso en el cual se documentará la política aprobada.

Si se presentan indicios de deterioro, el MHCP deberá evaluar si este existe. Ahora bien, para comprobar la existencia de deterioro se deberá establecer el valor presente de los flujos esperados menos cualquier pérdida contemplada.

Para tal efecto, deberá evaluar, si para el caso particular le resulta útil incorporar dentro de sus políticas operativas el siguiente criterio:

Criterio para deteriorar:

- FEE_n : Flujos de Efectivo Estimados en el periodo n, es decir, los flujos que se espera recibir
- PC_n : Pérdidas crediticias sin incurrir en el periodo n, es decir, los flujos que no se recibirán en cada período
- i : Tasa de descuento que puede ser la tasa de interés efectiva computada en el momento del reconocimiento inicial o la tasa de mercado de transacciones similares

$$\text{Criterio} = \sum_1^n \frac{FEE_n - PC_n}{(1+i)^n}$$

Si: Valor del criterio > Valor en libros → Reconocer deterioro por la diferencia

La fórmula corresponde al valor presente de los flujos financieros futuro, por lo que el resultado estaría indicando que se debe incorporar todos los flujos futuros esperados, menos cualquier flujo que no se recibirá en cada período, descontados a una tasa de interés que se asocie con la transacción. Debe recordarse además, que el valor en libros incluye cualquier deducción por el deterioro calculado en períodos anteriores.

Las normas relacionadas también contemplan opciones de tasas de descuento que obedecen a diferentes hechos económicos. Así que será el MHCP quien deberá determinar qué escenario se ajusta la realidad de las cuentas por cobrar a deteriorar y seguir lo indicado por la norma correspondiente.

Por otro lado, la determinación de los flujos esperados y las pérdidas contempladas obedecen al criterio del MHCP una vez se indaguen los aspectos financieros y legales involucrados en la determinación de los flujos y pérdidas futuros. Tanto la indagación sobre la información, como los métodos para calcular el deterioro, son temas vinculantes de la realidad específica de los derechos por cobrar y será el mismo Ministerio el que proporcione la información y discierna sobre el método más adecuado.

7. De qué manera se debe efectuar el reconocimiento de intereses moratorios de las cuotas partes de bonos pensionales.

Con la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno, emitido por la CGN mediante Resolución Nº 533 de 2015, modificado por la Resolución Nº 484 de 2017, para el reconocimiento de los intereses de mora deberá hacerse una aplicación integral de los criterios contemplados en las normas sobre Cuentas por Cobrar, razón por la que su reconocimiento procede siempre que, previa evaluación de las circunstancias, se logre evidenciar que se tiene el control sobre un activo, que existe la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros representados en este caso en flujos de recursos financieros y que se logre efectuar una la medición fiable de los mismos.

Ahora bien, si se han reconocido derechos por concepto de intereses de mora, en fecha posterior la entidad deberá evaluar periódicamente si existen indicios de deterioro. En caso afirmativo, procederá a reconocer el gasto respectivo. Si bajo las nuevas circunstancias, las evaluaciones conducen a concluir que no se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas para reconocer tales derechos, se suspenderá el reconocimiento de nuevos intereses moratorios y solamente se procederá a su registro a nivel de las cuentas de orden como activo contingente. Por otra parte, cuando el derecho de cobro expire, se renuncie a él o cuando las ventajas y riesgos inherentes a él se transfieran a un tercero, se dará de baja.

El momento del reconocimiento de los intereses de mora debe obedecer al instante en el cual éstos se devengan en función de lo estipulado legal o contractualmente. La fecha y periodicidad para efectuar tal reconocimiento debe estar determinada dentro del manual de políticas contables de la entidad, alineado con los preceptos establecidos en la Ley 1066 de 2006 y el Régimen de Contabilidad Pública.

8. Qué tratamiento contable debe aplicarse, en virtud del proceso de compensación indicado en el Decreto 3798 de 2003.

Para efectos de la compensación, con respaldo en la certificación expedida por el Jefe de la Oficina de Bonos Pensionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, previa la aprobación por parte de COLPENSIONES sobre el monto de las obligaciones pagadas por la Nación por cuenta del esa entidad por concepto de las cuotas partes de bono, el MHCP debitará el valor de la obligación reconocida a favor de COLPENSIONES por concepto de bonos pensionales y acreditar la cuenta por cobrar que se generó a su favor por parte del ISS (hoy COLPENSIONES), por contribuir con la cuota parte financiera respectiva como resultado de una emisión de bonos pensionales.

CONCEPTO No. 20172000106451 DEL 30-11 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas de orden
	SUBTEMAS	Reclasificación a cuentas de orden de saldos pendientes de cobro por concepto de fallos de responsabilidad fiscal emitidos por la Contraloría General de la República

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas de orden
	SUBTEMAS	Reclasificación a cuentas de orden de saldos pendientes de cobro por concepto de fallos de responsabilidad fiscal emitidos por la Contraloría General de la República

Doctor
YESID CORREA TORRES
Subdirector Financiero
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500042632 de fecha 27 de septiembre de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el registro contable de los derechos reconocidos en el sistema de información financiera del Departamento Nacional de Planeación DNP como resultado de un fallo con responsabilidad fiscal emitido por la Contraloría General de la República, entidad que oficio No, 20166630524442, del 12 de octubre de 2016, informa que el proceso de cobro coactivo No. J-1251 que adelanta esa entidad no ha prescrito por cuanto el término para opere ese fenómeno jurídico fue interrumpido y que se estima que probablemente será posible cobrar parte del mismo mediante el remate de bienes embargados a los implicados en el fallo respectivo.

Para tal efecto se presentan las siguientes inquietudes:

- 1 ¿Por tratarse de Responsabilidades Fiscales, la CGN tiene un lineamiento puntual para la reclasificación a cuentas de orden?
2. ¿Cuál es el manejo, en el cumplimiento de convergencia para saldos iniciales, las contingencias de las cifras que, aunque representativas se tiene indicio de deterioro, frente al bajo porcentaje de recuperación?

CONSIDERACIONES

1. Fundamentos legales para la depuración de partidas que conforman el debido cobrar a cargo de las entidades nacionales

El Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, prescribe:

“Que se hace entonces necesario expedir la reglamentación del parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015 en aras de castigar la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado. las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación” (...) (Subrayados fuera del texto)

ARTÍCULO 2.5.6.1. Objeto. El presente Decreto reglamenta la forma en la que las entidades públicas del orden nacional, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de

imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial.

ARTÍCULO 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.

ARTÍCULO 2.5.6.3. Cartera de imposible recaudo y causales para la depuración de cartera.- No obstante las gestiones efectuadas para el cobro, se considera que existe cartera de imposible recaudo para efectos del presente Título, la cual podrá ser depurada y castigada siempre que se cumpla alguna de las siguientes causales: a. Prescripción. b. Caducidad de la acción. c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen. d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro. e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

ARTÍCULO 2.5.6.4. Actuación administrativa. Los representantes legales de las entidades públicas señaladas en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, declararán mediante acto administrativo el cumplimiento de alguna o algunas de las causales señaladas en el artículo anterior, con base en un informe detallado de la causal o las causales por las cuales se depura, previa recomendación del Comité de Cartera que exista en la entidad o el que para el efecto se constituya.

ARTÍCULO 2.5.6.5. Constitución del Comité de Cartera. En el caso que no exista Comité de Cartera, el representante legal de cada" entidad señalada en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, lo constituirá y reglamentará internamente mediante acto administrativo, el cual estará integrado como mínimo por cinco (5) servidores públicos, quienes tendrán voz y voto, tres de los cuales desempeñaran los siguientes cargos: a. Secretario General, quien haga sus veces o su delegado, quien lo presidirá. b. Jefe del Área Financiera o quien haga sus veces. c. Jefe del área que tenga delegada la función de cobro de cartera. (...)

ARTÍCULO 2.5.6.6 Competencia y responsabilidad. La responsabilidad y competencia para realizar la depuración, el castigo de los valores y la exclusión de la gestión de los valores contables de cartera recae en el representante legal de cada entidad, quien para tal fin proferirá el acto administrativo que corresponda, previa recomendación del Comité de Cartera. (...)

Por su parte, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por Contaduría General de la Nación, mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, señala:

“Artículo 1°. Adóptese el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible. (...)

1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.(...)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público". (Subrayados fuera del texto)

Asimismo, la Resolución Nº 193 del 05 de mayo de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, determina:

ARTÍCULO 1° Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedara como se indica en el anexo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan. (...)

ARTÍCULO 6°. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1° de enero de 2018. (Subrayados fuera del texto) (...)

3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de

relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular". (Subrayados fuera del texto)

De otro lado, los lineamientos para el reconocimiento, medición, actualización y revelación de los eventos relacionados con las responsabilidades fiscales, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública recedente, se encuentran establecidos en Título I, Capítulo X, “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales”.

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable dispuesto por la CGN para entidades de gobierno

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 señala lo siguiente en relación con el principio de Esencia sobre la forma:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, los numerales 6.1.1. y 6.1.5. del Marco Conceptual previsto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establecen la definición activos y gastos, así:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros... (...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo... (...) (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1.1.2 del instructivo 002 de 2015, para establecer los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 de los derechos que deben clasificarse como cuentas por cobrar, la entidad deberá:

“De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones

sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos, las multas, las tasas y las transferencias.

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2016. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas cuentas pueden corresponder al grupo Deudores, exceptuando los préstamos por cobrar, así como al grupo Rentas por Cobrar.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones asociadas a estas cuentas por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c) Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.
- d) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1 ¿Por tratarse de Responsabilidades Fiscales, la CGN tiene un lineamiento puntual para la reclasificación a cuentas de orden?

Los lineamientos para el reconocimiento, medición, actualización y revelación de los eventos relacionados con las responsabilidades fiscales, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública recedente, se encuentra establecidos en Título I, Capítulo X,

“Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales”.

La reclasificación a cuentas de orden de partidas que afectan la situación financiera que no representen derechos ciertos para la entidad ya sea porque no es posible hacerlas efectivas mediante la jurisdicción coactiva o porque, por ejemplo, operó alguna causal relacionada con su extinción o que no exista probabilidad de flujo hacia la entidad, debe responder al resultado de la evaluación del caso y la aplicación de políticas contables adoptadas por la entidad de conformidad con lo establecido en el numeral 3.2 del anexo dispuesto por la CGN mediante Resolución N° 357 de 2008, tal como se indica a continuación:

1.1. Fundamentos legales para la depuración de partidas que conforman el debido cobrar a cargo de las entidades nacionales

Las entidades públicas de gobierno del orden nacional deberán atenerse a lo preceptuado en el Decreto 445 de 2017, en lo relacionado con la depuración de la cartera, en cuanto estén contempladas en su ámbito de aplicación. Para los efectos de la depuración de los demás cifras y datos contenidos en sus Estados contables, deberán acogerse a lo estipulado en la Resolución N° 357 de 2008, si la actuación se cumple antes del 31 de diciembre de 2017 o la Resolución N° 193 de 2016, a partir del 1º de enero de 2018.

Lo anterior con independencia del alcance que tienen tanto la Resolución 357 de 2008 emanada de la Contaduría General de la Nación como el Decreto 445 de 2017, dado que este último solo tiene en cuenta la depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, en tanto que el Numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución mencionada versa sobre la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables de todas las entidades contables públicas.

En cumplimiento de lo preceptuado en el Decreto 445 de 2017, las entidades nacionales deberán constituir el Comité de cartera, el cual sesionará en forma independiente del Comité de sostenibilidad contable, dentro de los parámetros establecidos en esa norma.

1.2. Depuración contable en aplicación del Régimen de Contabilidad Precedente

Los saldos de cartera no deben retirarse de los activos de la entidad si la dependencia u órgano encargado de adelantar la gestión de cobro considera que es probable que en el futuro se logre el recaudo total o parcial de los derechos reconocidos previamente.

Ahora bien, si se demuestra fehacientemente la imposibilidad de efectuar el cobro de los saldos de cartera, el representante legal del DNP deberá declarar mediante acto administrativo el cumplimiento de alguna o algunas de las causales señaladas en el párrafo anterior, ordenará la depuración con base en el informe detallado de la causal o las causales por las cuales se depura, previa recomendación del Comité de Cartera que exista en la entidad o el que para el efecto se constituya.

De conformidad con lo señalado por el Artículo 2.5.6.3. del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, al cual se adicionó lo dispuesto en el Decreto 445 de 2017, el DNP puede ordenar el retiro de las partidas que conforman del debido cobrar si encuentra que se presenta alguna de las siguientes causales: a. Prescripción. b. Caducidad de la acción. c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen. d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro. e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

Las determinaciones en materia de depuración también pueden justificarse en aplicación de lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo de la Resolución N° 357 de 2008.

El procedimiento administrativo a desarrollar es el previsto en el Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015 o Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público.

2. ¿Cuál es el manejo, en el cumplimiento del proceso de convergencia al nuevo Marco normativo contable y para la determinación de los saldos iniciales, en lo que hace referencia a partidas por concepto de derechos que, aunque son representativas, se tiene indicio de deterioro, frente al bajo porcentaje de recuperación?

Sobre aquellos casos en los cuales no haya sido viable la depuración de que trata el punto anterior, deberá estarse a lo dispuesto en el nuevo Marco normativo, el cual señala que las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espera a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Por tanto, para establecer los saldos de las cuentas por cobrar bajo el nuevo Marco normativo, originadas en responsabilidades fiscales en firme a 1º de enero de 2018, en atención a lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015, la entidad deberá:

a) Medirlas por el saldo a 31 de diciembre de 2017.

- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2017 por concepto de provisiones asociadas a estas cuentas por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c) Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro para este tipo de saldos pendientes de cobro, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del responsable fiscal o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares.
- d) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

3. Depuración en aplicación del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno

Los saldos de cartera no deben retirarse de los activos de la entidad si el órgano o área responsable de adelantar la gestión de cobro considera que en el futuro existe la probabilidad que se produzca el recaudo total o parcial del derecho objeto de evaluación.

Igualmente, de conformidad con lo señalado por el Artículo 2.5.6.3. del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, al cual se adicionó lo dispuesto en el Decreto 445 de 2017, el DNP puede ordenar el retiro de las partidas que conforman el debido cobrar si encuentra que se presenta alguna de las siguientes causales: a. Prescripción. b. Caducidad de la acción. c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen. d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro. e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

Para adelantar la depuración, el representante legal del DNP deberá seguir el procedimiento señalado en el Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015 o Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público; actividades que también tienen respaldo en lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo de la Resolución N° 193 de 2016.

Ahora bien, cuando la depuración se adelante en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, a partir del 1º de enero de 2018, la entidad cancelará el valor en libros de la cuenta por cobrar y reconocerá un gasto en el periodo, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000106471 DEL 30-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos sin contraprestación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de derechos por concepto de los aportes que deben realizar los municipios y distritos con destino a las Corporaciones Autónomas Regionales o de Desarrollo Sostenible del territorio de su jurisdicción, a que hace referencia el Artículo 44 de la Ley N° 99 de 1993 y los artículos 1º y 2º del Decreto 1339 de 1994, en desarrollo del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, y soporte documental idóneo para el registro por parte de esas corporaciones.

Doctor
WILLIAM GARCIA RIASCOS
Coordinador Grupo de Contabilidad
Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
Santiago de Cali – Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500042142, del 15 de septiembre de 2017, donde solicita un pronunciamiento sobre los siguientes asuntos:

1. El procedimiento para reconocer derechos por concepto de los aportes que deben realizar los municipios y distritos con destino a las Corporaciones Autónomas Regionales o de Desarrollo Sostenible del territorio de su jurisdicción, a que hace referencia el Artículo 44 de la Ley N° 99 de 1993 y los artículos 1º y 2º del Decreto

1339 de 1994, en desarrollo del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno.

2. Si existe un modelo general para el cálculo del deterioro de cuantas por cobrar que deban tener utilizar las Corporaciones Autónomas Regionales, o si cada una construye un modelo de deterioro teniendo en cuenta que en la jurisdicción asignada a cada una de ellas está conformada por diferentes municipios.
3. Cuál debe ser el documento soporte idóneo para reconocer los derechos e ingresos por esos conceptos, tanto en el caso de la liquidación del porcentaje del impuesto predial y como porcentaje del total del recaudo por concepto del impuesto predial.

CONSIDERACIONES

El artículo 44 de la Ley 99 de 1993, señala: “Establécese, en desarrollo de lo dispuesto por el inciso 2o. del artículo 317 de la Constitución Nacional, y con destino a la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, un porcentaje sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial, que no podrá ser inferior al 15% ni superior al 25.9%. El porcentaje de los aportes de cada municipio o distrito con cargo al recaudo del impuesto predial será fijado anualmente por el respectivo Concejo a iniciativa del alcalde municipal.

Los municipios y distritos podrán optar en lugar de lo establecido en el inciso anterior por establecer, con destino al medio ambiente, una sobretasa que no podrá ser inferior al 1.5 por mil, ni superior al 2.5 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.

Los municipios y distritos podrán conservar las sobretasas actualmente vigentes, siempre y cuando éstas no excedan el 25.9% de los recaudos por concepto de impuesto predial.

Los recursos que transferirán los municipios y distritos a las Corporaciones Autónomas Regionales por concepto de dichos porcentajes ambientales y en los términos de que trata el numeral 1o. del artículo 46, deberán ser pagados a éstas por trimestres, a medida que la entidad territorial efectúe el recaudo y, excepcionalmente, por anualidades antes del 30 de marzo de cada año subsiguiente al período de recaudación”. (Subrayado fuera de texto)

Los artículos 1º y 2º del Decreto 1339 de 1994, por el cual se reglamenta el porcentaje del impuesto predial a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales, señalan:

“ARTICULO 1o. PORCENTAJE DEL IMPUESTO PREDIAL. Los concejos municipales y distritales deberán destinar anualmente a las Corporaciones Autónomas Regionales o de Desarrollo Sostenible del territorio de su jurisdicción, para la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, el porcentaje ambiental del impuesto predial de que trata el artículo 44 de la Ley 99 de 1993, que se podrá fijar de cualesquiera de las dos formas que se establecen a continuación:

1. Como sobretasa que no podrá ser inferior al 1.5 por mil ni superior al 2.5 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial y, como tal, cobrada a cada responsable del mismo, discriminada en los respectivos documentos de pago.

2. Como porcentaje del total del recaudo por concepto del impuesto predial, que no podrá ser inferior al 15% ni superior al 25.9% de tal recaudo.

ARTICULO 2o. SOBRETASA. En el evento de optar el respectivo Concejo municipal o distrital por el establecimiento de una sobretasa a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales o de Desarrollo Sostenible, los recaudos correspondientes efectuados por los tesoreros municipales y distritales se mantendrán en cuenta separada y los saldos respectivos serán girados trimestralmente a tales Corporaciones, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la terminación de cada período.

Los tesoreros distritales y municipales no podrán otorgar paz y salvos a quienes no hayan cancelado la totalidad del impuesto predial y la sobretasa. Los intereses que se causen por mora en el pago del impuesto predial se causarán en el mismo porcentaje por la mora en el pago de la sobretasa y serán transferidos a las Corporaciones, en los mismos términos y períodos señalados anteriormente”. (Subrayados fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública el Marco conceptual del Marco Normativo para entidades de Gobierno, numeral 5. Principios de contabilidad pública, señala:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. Si se justifica un cambio en la aplicación de tales criterios para mejorar la relevancia y la representación fiel, la entidad debe revelar los impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual del Marco Normativo para entidades de Gobierno, en el numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, definen los activos y los ingresos como:

“6.1.1. Activos. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)”

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos: (...) el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. (...)”

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. (...)”

“6.1.4. Ingresos. Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas que se han dispuesto en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las emitidas por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015 y que deben aplicar las entidades de gobierno.

“2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.
5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.
6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.

De otro lado, es necesario tener presente lo dispuesto por el Artículo 48, numeral 52 de la Ley N° 734 de 2002, “Por la cual se expide el Código Disciplinario Único”, donde se dispuso lo siguiente:

“52. No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de

contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Reconocimiento contable de los derechos por concepto de sobretasa ambiental

Las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) deben causar los ingresos por concepto del porcentaje y sobretasa ambiental de acuerdo con la modalidad que hayan definido los municipios para destinar los recursos a dichas entidades. Por tanto, para el caso de la sobretasa ambiental, las CAR deben reconocer los ingresos por este concepto en el momento en que los municipios les suministren la información sobre las declaraciones tributarias o actos administrativos en firme. Tal reporte periódico se constituye en el documento soporte para el registro.

Del mismo modo, cuando los municipios hayan optado por el porcentaje ambiental, las CAR deben reconocer los ingresos en el momento en que los municipios le suministren la información sobre el recaudo del impuesto predial, la cual se convierte en el documento soporte para el registro. Lo anterior, por cuanto de conformidad con el artículo 44 de la Ley 99 de 1993 y el Decreto 1339 de 1994, el derecho se genera en el momento en que se recauden los recursos.

2. Reconocimiento del deterioro contable

Corresponde a los municipios del área geográfica donde tiene ámbito de gestión la Corporación Autónoma respectiva informar oportunamente a estas entidades el resultado de la evaluación del deterioro de las cuentas por cobrar por concepto del impuesto predial a su cargo, el cual deberá efectuarse de conformidad con lo establecido en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015.

Para tal efecto, de manera independiente, todos los municipios deben documentar e implementar una política operativa (procedimiento, directriz, manual, guía, instructivo, etc.) donde definan los criterios para evaluar y determinar el deterioro de las partidas que componen el debido cobrar por concepto del impuesto predial, los cuales deben observar sin excepción lo definido por la CGN en el Marco conceptual y las normas antes citadas.

Ahora bien, para la evaluación del deterioro cada Municipio tendrá en cuenta que cuando existe evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, se debe estimar el deterioro de las

cuentas por cobrar, incluidas las que se originen en derechos por concepto de impuestos. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verifica si existen indicios de deterioro.

Al evaluar los indicios de deterioro, se debe tener en cuenta que para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, el análisis debe realizarse de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio.

Cuando se trata de la cartera originada en el recaudo del impuesto predial obtenido por los municipios que han optado por el porcentaje ambiental o modelo de predial unificado, la CAR debe adoptar una política contable propia siguiendo los mismos criterios antes definidos, evaluando la probabilidad de pago que deba realizar el respectivo municipio.

El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados, excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido. Para tal efecto, en el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

3. Soportes contable para el reconocimiento de derechos por concepto de la sobretasa ambiental y del deterioro de la cartera

De conformidad con lo dispuesto por el numeral 52 del Artículo 48 de la Ley N° 734 de 2002, constituye falta gravísima para el representante legal de una entidad contable pública que injustificadamente incumple o desatiende las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz.

Por lo anterior, es necesario adoptar las estrategias o mecanismos entre la Corporación y cada uno de los municipios de la zona asignada, que consideren pertinentes para suplir los requerimientos de información contable, características, alcance o resultado de la evaluación periódica del deterioro de la cartera, formatos, periodicidad y fechas de reporte por parte del Municipio respectivo.

El documento de reporte presentado por el municipio constituirá el soporte documental idóneo para el registro contable a cargo de las corporaciones autónomas regionales.

CONCEPTO No. 20172000106751 DEL 01-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por Cobrar Ingresos Fiscales Cuentas de Orden Deudoras – Derechos Contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la renta por cobrar por concepto de impuesto predial, teniendo como soporte la factura liquidada por la Entidad y entregada al sujeto pasivo del impuesto

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por Cobrar Ingresos Fiscales Cuentas de Orden Deudoras – Activos Contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la cuenta por cobrar por concepto de impuesto predial, teniendo como soporte la factura liquidada por la Entidad y entregada al sujeto pasivo del impuesto

Doctor

BERNEY AUNER GUERRERO

Coordinador NICSP

Alcaldía de Yacuanquer

Yacuanquer, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500046852, del día 17 de octubre de 2017, en la cual se señala:

“...El Plan General de Contabilidad Pública actual en el numeral 9.1.1.2 Rentas por cobrar, establece “que las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

2694

declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que las originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos”

“Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden hasta tanto queden en firme.”

En este sentido el procedimiento que se ha manejado en el Municipio es la generación y entrega de la factura que liquida el Impuesto predial al iniciar la vigencia fiscal, la misma que se entrega a cada contribuyente. Nuestra inquietud surge si debemos con la expedición de este acto administrativo, que lo constituye la factura de predial como tal, reconocer la renta por cobrar contra el ingreso, tal y como lo menciona la parte final de numeral 9.1.1.2 o esperar a que se lleve a cabo con rigurosidad el proceso para obtener actos administrativos de determinación oficial debidamente ejecutoriados.

Igualmente en el catálogo de cuentas del nuevo Marco habla de que se reconoce la cuenta por cobrar en impuestos por cobrar el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

¿En este sentido y para efectos contables tanto en el Régimen actual como en el nuevo marco normativo podemos reconocer la renta y cuenta por cobrar con la liquidación de la factura de predial entregada a cada contribuyente, en aras de que la contabilidad refleje la realidad económica del Municipio y se conozca los derechos reales de impuestos a cargo de la entidad pública?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

En el marco del entorno jurídico, la Ley 44 de 1990, Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias, en lo relacionado con el impuesto del impuesto predial, en el Capítulo III Opción para los municipios de establecer la declaración anual del impuesto predial unificado a partir de 1991, prescribe:

“Artículo 12º.- Declaración del Impuesto Predial Unificado. A partir del año 1991, los municipios podrán establecer la declaración anual del Impuesto Predial Unificado,

mediante decisión del respectivo concejo municipal. La declaración tributaria se regirá por las normas previstas en el presente capítulo.

(...)

Artículo 16º.- Facultad de eliminar el paz y salvo. Cuando los municipios adopten la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, podrán eliminar el certificado de Paz y Salvo y establecer mecanismos de recaudo total o parcial a través de la red bancaria para dicho impuesto, así como para los impuestos de las corporaciones regionales a que se refiere el Capítulo II de la presente Ley.

Así mismo, el cobro de dichos impuestos podrá efectuarse conjuntamente con los correspondientes a servicios públicos.” (Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la firmeza de los actos administrativos, el Código de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011) en el CAPÍTULO VIII, Conclusión del procedimiento administrativo, Artículo 87, Firmeza de los actos administrativos, expresa que éstos quedarán en firme, así:

“1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.

2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.

3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.

4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.

5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.”

Ahora bien, el Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y adoptado mediante la Resolución N° 355 de 2007, establece en los siguientes numerales:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. Noción. Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

150. Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme.

(...)

9.1.4.1 Ingresos

(...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los

ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

273. Los ingresos tributarios corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se clasifican según el hecho generador del tributo y recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo. También pueden clasificarse atendiendo a la jurisdicción a la cual pertenezcan en Nacionales, Departamentales, Distritales y Municipales

(...)

9.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

335. Noción. Las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades. Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes (...)

9.2.1 Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, La Resolución 357 de 2008, Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación en los numerales 3., 3.2 y 3.7, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos: (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

3.7. Soportes documentales.

(...) no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las (...) facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, (...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución N° 193 de 2016, "Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable"; establece:

“3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su

procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial a favor de las corporaciones autónomas regionales y áreas metropolitanas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indica:

”2. REGISTROS CONTABLES EN LOS MUNICIPIOS Y DISTRITOS

Los municipios y distritos reconocerán contablemente la parte del impuesto predial que les corresponde, para lo cual, en el momento de la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, se debita la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y se acredita la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, por el valor que les corresponde como ingresos, sin sobreestimarlos, es decir, deben restar del valor total del impuesto liquidado el valor que equivale al porcentaje, y en el caso de la sobretasa, sólo se reconocerá como ingreso lo correspondiente al impuesto predial.

(...)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su versión 2007.16, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes...”

8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida a las cuentas clasificadas en el Grupo 81-Derechos Contingentes.”

Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

4105-TRIBUTARIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los activos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 Activos Contingentes.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El reconocimiento de las rentas por cobrar en aplicación de la Resolución N° 355 de 2007 o de las cuentas por cobrar en aplicación a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones, por concepto de impuesto predial debe efectuarse en el momento en que surjan los derechos de cobro en concordancia con el principio de devengo, es decir, cuando los contribuyentes presenten las respectivas declaraciones tributarias, o si es el caso, con las liquidaciones oficiales u otros actos administrativos propios de la Entidad Contable Pública, siempre y cuando estos queden en firme, es decir, se cumpla cualquiera de los enunciados del artículo 87 de la Ley 1437 de 2011.

En concordancia con lo anterior, no es viable efectuar reconocimiento de derechos e ingresos sin que se hayan materializado los elementos sustantivos que permitan evidenciar las posibilidades de recaudo de los tributos.

Por su parte, el procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual es de obligatorio cumplimiento para las Entidades Contables Públicas, establece que las gestiones administrativas deben garantizar información contable pública verificable; ello

se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos.

Así las cosas, la Entidad es autónoma en determinar los documentos más idóneos para soportar los registros en la contabilidad y facilitar los procesos, tanto contable como de control interno y externo; para el caso particular, se deberá determinar el documento idóneo para el reconocimiento del impuesto predial, puesto que los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados no podrán registrarse contablemente.

Ahora bien, si la denominada factura por usted mencionada tiene carácter vinculante e impositivo para el contribuyente, y por lo tanto se cumplen los preceptos expuestos en los párrafos anteriores, el reconocimiento del derecho se realizará conforme se indica a continuación:

- Aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

Para el momento en que el documento contable se expida, se debe reconocer un derecho contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

En cuanto se hayan cumplido con las condiciones de firmeza se debe reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105- TRIBUTARIOS, por el valor que le corresponda como ingreso por impuesto. Simultáneamente se deben revertir los saldos de las cuentas de orden de derechos contingentes.

- Aplicando el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones

Para el momento en que el documento contable se expida, se debe reconocer un activo contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros activos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

En cuanto se hayan cumplido con las condiciones de firmeza se debe reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL y como contrapartida un crédito en la

subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105- TRIBUTARIOS, por el valor que le corresponda como ingreso por impuesto. Simultáneamente se deben revertir los saldos de las cuentas de orden de derechos contingentes.

En caso que tal factura no tenga carácter vinculante, sino que sea un mero mecanismo de sugerir una liquidación al contribuyente, no se podrá aplicar el procedimiento contable anteriormente expuesto, por cuanto no da lugar a la existencia de un activo contingente y menos aún al nacimiento de un derecho pleno. En su defecto, se podrá efectuar un registro en cuentas de orden de control, si la entidad lo considera útil, tanto bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente como bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20172000110651 DEL 21-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Activos intangibles Cuentas por pagar Ingresos fiscales Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Activos intangibles Cuentas por pagar Ingresos fiscales Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Activos intangibles Cuentas por pagar Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

Doctora

CONSTANZA CASTRO SANCHEZ

Contadora

Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043182, del 25 de septiembre de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable que deben atender las entidades contables públicas a las que el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones les concede el permiso para el uso del espectro y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones, con el objeto de atender un único criterio contable y evitar diferencias en el reporte de operaciones recíprocas.

CONSIDERACIONES

1. Relacionadas con la regulación vigente sobre la materia

El Decreto N° 542 de 2014 que reglamenta lo dispuesto en los artículos 10, 13 y 36 de La Ley N° 1341 de 2009, frente a la contraprestación periódica que deben pagar los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, dispone lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto y ámbito de aplicación. El presente Título tiene por objeto fijar el alcance de los elementos que configuran la contraprestación periódica que deben pagar los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, conforme a lo dispuesto en los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009. Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del

régimen de transición establecido en el Artículo 68 de la misma ley y en el numeral 1 del Artículo 58 de la Ley 1450 de 2011

Parágrafo. Las disposiciones previstas en este título no se aplican a las contraprestaciones que se causen por el otorgamiento o renovación de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico, como tampoco a las que recaen sobre los servicios de radiodifusión sonora, de televisión y postales, los cuales continúan rigiéndose por las normas especiales que le sean aplicables.

Artículo 2°. Hechos que generan la contraprestación periódica. La contraprestación periódica de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 se causa por la provisión de redes de telecomunicaciones, la provisión de servicios de telecomunicaciones o la provisión de unas y otros, dentro del territorio nacional o en conexión con el exterior.

Se entiende por provisión de redes de telecomunicaciones la responsabilidad de suministrar a terceros el conjunto de nodos y enlaces físicos, ópticos, radioeléctricos u otros sistemas electromagnéticos, que permita la emisión, transmisión y recepción de información de cualquier naturaleza.

Se entiende por provisión de servicios de telecomunicaciones la responsabilidad de suministrar a terceros la emisión, transmisión y recepción de información de cualquier naturaleza a través de redes de telecomunicaciones, sean estas propias o de terceros.

Se entiende por provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones en conexión con el exterior, cuando la misma se establece desde o hacia el exterior.

Parágrafo. No constituye provisión de redes de telecomunicaciones el consumo o utilización propios de las mismas sin suministro a terceros.

Artículo 3°. Responsable de la provisión de las redes y de servicios de telecomunicaciones y de la contraprestación periódica. El proveedor de redes de telecomunicaciones y de servicios de telecomunicaciones se obliga ante sus usuarios a la provisión de las redes, a la prestación de los servicios o a las dos, y como tal asume a nombre y por cuenta propia la responsabilidad sobre la provisión de las redes y de los servicios de telecomunicación que suministra a terceros, así los servicios o las redes sean de propias o de terceros.

Todos los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones son responsables del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la contraprestación periódica previstas en la Ley 1341 de 2009 y sus disposiciones reglamentarias, a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Parágrafo. La provisión de redes y la de servicios de telecomunicaciones sin la previa formalización de la habilitación general, no exime de la obligación de pagar las contraprestaciones que se causan por tal concepto, conforme a las disposiciones de la Ley 1341 de 2009 y el presente decreto. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar por la omisión de la inscripción en el Registro de TIC.

Artículo 4°. Base sobre la cual se aplica la contraprestación periódica. La base para el cálculo de la contraprestación periódica está constituida por los ingresos brutos causados en el período respectivo, por concepto de la provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones, incluidos aquellos causados por participaciones, reconocimientos, primas o cualquier beneficio económico, originados en cualquier tipo de acuerdo, con motivo o que tengan como soporte la provisión de redes o de servicios de telecomunicaciones.

Parágrafo. Los ingresos que se originen del ejercicio de actividades económicas distintas a la provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones no forman parte de la base de la contraprestación periódica

Frente a la contraprestación periódica a favor del fondo de tecnologías de la información y las comunicaciones por la habilitación general para la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones, la Resolución N° 290 de 2010, en el Artículo 2, se establece lo siguiente:

“Artículo 2. Contraprestación periódica por la habilitación general. La contraprestación periódica de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, que deben cancelar los proveedores de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, a partir del 31 de enero de 2010, corresponderá al dos punto dos por ciento (2,2%) sobre los ingresos brutos causados por la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones excluyendo terminales, del respectivo proveedor.

La liquidación y pago de esta contraprestación se hará trimestralmente, de conformidad con lo dispuesto en el Título III de esta Resolución.” (Subrayado fuera de texto)

El citado Decreto N° 542 de 2014, en el Título II, referido a la contraprestación económica con ocasión de la renovación de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico, en los artículos 10 y siguientes, determina lo siguiente:

“Artículo 10. Objeto y ámbito de aplicación. El presente Título tiene por objeto establecer los criterios para la determinación de las contraprestaciones económicas que se causan

con ocasión de la renovación de permisos de uso de espectro radioeléctrico, en desarrollo de la Ley 1341 de 2009.

Artículo 11. Contraprestación económica con ocasión de renovación de permisos para el uso del espectro radioeléctrico. La contraprestación económica que se causa con ocasión de la renovación del permiso para la utilización del espectro radioeléctrico, que debe pagar el respectivo titular del permiso a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, será la resultante de aplicar los criterios establecidos con base en la propuesta que al respecto formule la Agencia Nacional del Espectro.

Dicha contraprestación económica se debe pagar por anualidades anticipadas, salvo que en los procedimientos para el otorgamiento de las renovaciones se establezcan reglas especiales que dispongan oportunidades de pago distintas.

El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones determinará los criterios, generales o particulares, para la valoración y liquidación de la contraprestación de que trata el presente artículo.

Artículo 12. Contraprestación económica con ocasión de renovación de permisos para el uso del espectro radioeléctrico de bandas identificadas para servicios de IMT. La valoración y forma de pago de la contraprestación económica que se causa con ocasión de la renovación de permisos para utilización del espectro radioeléctrico atribuido por la Agencia Nacional del Espectro para servicios móviles terrestres, en bandas identificadas para las Telecomunicaciones Móviles Internacionales (IMT) (por sus siglas en inglés), será definido de acuerdo con los resultados de los estudios que se adelanten para cada permiso que se renueve.

La valoración será llevada a cabo de manera individual y concreta para cada administrado que esté interesado en la renovación del permiso para el uso del espectro radioeléctrico, con base en las propuestas que al respecto formule la Agencia Nacional del Espectro, en función de criterios técnicos y económicos que tengan en consideración, entre otros, el tamaño de la red, el número de equipos de radiación utilizados, el número de usuarios atendidos, el valor de la gestión del espectro requerida, el costo de oportunidad derivado de la renovación, además de los criterios ya contemplados en el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009.

En consecuencia de lo anterior, dicha valoración podrá implicar el pago de sumas diferentes a cargo de los distintos interesados, dadas las situaciones particulares que rodean cada renovación.

El acto administrativo por el cual se otorga la renovación de los permisos para uso del espectro radioeléctrico identificado como IMT implica la aceptación y reconocimiento del valor fijado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones con ocasión de dicha renovación.” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución N° 2877 de 2011, establece lo siguiente:

“Artículo 1. Modificar el artículo 5 de la Resolución 290 de 2010, el cual quedará así:

“Artículo 5. Contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico. De conformidad con lo establecido en el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009, el otorgamiento o renovación del permiso para utilizar un segmento del espectro radioeléctrico dará lugar al pago, a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y a cargo del titular del permiso, de una contraprestación cuyo importe en moneda legal colombiana será el resultante de aplicar los Valores Anuales de Contraprestación —VAC— establecidos en el anexo de la presente resolución.

Dicha contraprestación económica se podrá cumplir de forma anticipada en un único pago por el total del período de tiempo por el que se haya otorgado el permiso o en anualidades anticipadas. Para el efecto, el asignatario previamente al acto de otorgamiento o de renovación de su permiso, deberá hacer manifestación expresa acerca de la forma en que pagará dicha contraprestación económica.

Parágrafo. La valoración y forma de pago de la contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico identificado para las Telecomunicaciones Móviles Internacionales — IMT (por sus siglas en inglés) de los servicios móviles terrestres, será definida previo el respectivo estudio”

El Decreto 1161 de 2010, Por el cual se dictan algunas disposiciones relacionadas con el régimen de contraprestaciones en materia de telecomunicaciones y se derogan los Decretos 1972 y 2805 de 2008, en el Artículo 6º, establece lo siguiente:

“Artículo 6º. Obligaciones. Los proveedores que estén obligados a pagar las contraprestaciones en materia de telecomunicaciones establecidas en los artículos 13 y 36 de la Ley 1341 de 2009, tendrán las siguientes obligaciones:

a) Autoliquidar y pagar oportunamente al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones las contraprestaciones a su cargo.

b) Discriminar en su contabilidad los ingresos correspondientes a la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones. (...)”

g) Diligenciar correcta y completamente los formatos y formularios únicos de recaudo definidos por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones para el pago de sus obligaciones, en los casos que corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones frente a la normatividad contable pública

2.1. Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 8 define los principios de contabilidad pública que son constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, entre los cuales se resaltan los principios de registro, devengo o causación y asociación, así:

“116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de ejercicios anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.” (Subrayados fuera de texto)

Las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, numeral 9, así:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayados fuera de texto)

El párrafo 264 del PGCP señala que “Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario”.

Conforme al párrafo 265 del PGCP, “El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme”. (Subrayado fuera de texto)

Según el párrafo 274 del PGCP, “Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”. (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento de los ingresos por concepto de concesiones, el Catálogo General de Cuantías del RCP precedente, ha dispuesto la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, donde se incluye la subcuenta 411051-Concesiones.

Igualmente, el párrafo 282 del PGCP, define los gastos señalando que “Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el

desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.”. (Subrayado fuera de texto).

Como complemento el párrafo 283 del citado PGCP, dispone que “El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. (...)”(Subrayado fuera de texto).

La CGN mediante concepto radicado con el N° 200912-137473 del 15 de enero de 2010, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Jefe División Nacional de Contabilidad Universidad Nacional de Colombia, señaló lo siguiente:

“2.3 Licencia para el uso del espectro electromagnético. De acuerdo con las consideraciones expuestas la licencia para el funcionamiento de la emisora UN-Radio se debe reconocer con un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).”

2.2. Marco normativo para entidades de gobierno

El Marco Normativo Contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, señala:

“Devengo:los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma:las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Asociación:el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)”

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo V Otras normas, numeral 1, párrafo 1, Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, señala lo siguiente:

1. “Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.” (Subrayados fuera de texto)

1.4 Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

23. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

2.2. Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

El Marco Normativo Contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Marco

conceptual dispuesto por la CGN en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, en el numeral 5 Principios de contabilidad pública, se señala lo siguiente:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La contraprestación a cargo de entidades contables públicas proveedoras de redes y de servicios de telecomunicaciones, que deben liquidar y pagar al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, debe reconocerse en el sistema contable de tales entidades de manera cronológica y conceptual, observando los principios y normas técnicas definidas en el Marco normativo contable que le sea aplicable a cada entidad contable pública que participa de la transacción.

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Cuando se trata de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio, si se trata de una entidad contable pública que debe atender aplicar el Régimen de Contabilidad Pública precedente, para utilizar un segmento del espectro radioeléctrico, a que hace referencia el Artículo 5 de la Resolución 290 de 2010, modificado por el Artículo 1 de la Resolución N° 2877 de 2011, esa entidad al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Del otro lado, al Ministerio le corresponde reconocer ese hecho mediante un débito en la Subcuenta 140139 licencias de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

En el caso de la obligación a cargo de una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones, que se causa por la contraprestación periódica derivada de la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, y a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, la cual se liquida como un porcentaje sobre los ingresos fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones autorizado, que se debe declarar y pagar por trimestres calendario dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, bajo el entendido que la entidad obtiene ingresos por la prestación de tales servicios con fundamento en la autorización otorgada por el citado Ministerio, la obligación debe reconocerse mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Para reconocer los derechos que surgen de la operación anterior, la CGN se aparta del criterio genérico de concesión señalado a ese Ministerio mediante concepto radicado con el N° 107771 de enero 17 de 2008, por cuanto no se trata de un permiso para prestar servicios en nombre del MINTIC; dado que lo que se presenta es un permiso para que el prestador quede habilitado para adelantar una actividad específica por su cuenta y riesgo, caso en el que el citado Ministerio debe reconocer el devengo del ingreso y los derechos respectivos mediante un débito en la subcuenta 140139 licencias de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

2. Marco normativo para Entidades de Gobierno

En atención a lo dispuesto por la CGN en el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, para reconocer la obligación por concepto de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio para utilizar el espectro radioeléctrico, esa entidad al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe reconocer debitando la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS

DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Del otro lado, al Ministerio le corresponde reconocer los derechos e ingresos respectivos mediante un débito en la Subcuenta 131118-Licencias de la cuenta 1311 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

La contraprestación periódica por la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 que debe atender una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se debe reconocer mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

2. Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Cuando las obligaciones a favor del favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones se encuentran a cargo de una empresa que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el reconocimiento debe efectuarse como se indica a continuación:

La obligación por concepto de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio para utilizar el espectro radioeléctrico, al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe reconocer debitando la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

La contraprestación periódica por la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 que debe atender una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se debe reconocer mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la

subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

3. Operaciones recíprocas

Para los casos en que la erogación del adquirente implica el registro de un activo antes que un gasto, no habrá lugar al reporte de operaciones recíprocas conducentes a la eliminación por operaciones que afectan los resultados, toda vez que no existe correspondencia entre gastos y costos, con los ingresos del Ministerio, subsistiendo únicamente para esos casos, el reporte de operaciones recíproca entre el derecho y la obligación correlativa.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000003151 del 08-02-2017
 20172000000341 del 05-01-2017
 20172000055091 del 30-08-2017
 20172000056031 del 05-09-2017
 20172000105301 del 16-11-2017
 20172000034791 del 28-06-2017

3.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000000201 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar Otros activos Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Registro de un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo. Reclasificación de los recursos entregados en administración al ICETEX en el momento del pago de las matrículas de los funcionarios beneficiados del MHCP. Suministro de la información necesaria por parte del ICETEX

	para el tratamiento contable de préstamos por cobrar entregados a los funcionarios del Ministerio. Tratamiento contable de los recursos mantenidos en el portafolio de inversión de los Fondos de ICETEX.
--	--

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ RUIZ
Coordinadora del grupo de contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007393-2, del día 04 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

1. Dado que los recursos entregados al ICETEX deben ser registrados en la cuenta 1902 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, ¿la Entidad tendría que registrar un pasivo por beneficios a largo plazo asociado a ese activo? En caso de ser afirmativa la respuesta, ¿de qué manera se procedería para su reconocimiento y medición?
2. ¿Los recursos entregados al ICETEX para la financiación de estudios en el interior y exterior, programas de bilingüismo, ente otros, para los funcionarios de la Entidad cumplen con la definición de préstamos por cobrar, considerando que el Ministerio prevé desde el inicio que los recursos puedan ser condonados a favor de los funcionarios o que, en caso de incumplimiento de las obligaciones, será éste el que deba asumir el pago de su capacitación?
3. ¿Cuál entidad debe dar cumplimiento al tratamiento contable para la medición inicial y posterior de los préstamos por cobrar? ¿Debe ser el ICETEX para posteriormente reportarlo al MHCP o, por el contrario, debe ser directamente el Ministerio?, y en este último caso, ¿de qué manera el MHCP puede dar cumplimiento a lo señalado en la referida Norma, y en especial al principio de devengo, dado que: a) no administra la cartera otorgada a los funcionarios, b) no conoce las tasas empleadas para la concesión de los préstamos (que seguramente darán lugar al reconocimiento de una subvención), c) no conoce los pagos de capital e intereses realizados por los beneficiarios y d) no cuenta con los insumos para la determinación del deterioro del valor?.

4. Se consulta si los recursos entregados en administración que se encuentran invertidos en el portafolio de inversión de Fondos del ICETEX, deben ser reclasificados como inversiones en los estados financieros del Ministerio, teniendo en cuenta lo siguiente:

“Respecto del portafolio de inversiones en que se encuentran invertidos los recursos recibidos en administración, monto del portafolio de inversiones y tasa de interés del mismo; es pertinente anotar que ICETEX tiene como política, para la administración de los excedentes de los Fondos en Administración, constituir un portafolio bajo el esquema de Unidad de Caja” (ICETEX — Fondo en Administración) el cual de acuerdo con el comportamiento de las tasas del mercado de valores, genera una valoración positiva (cuando las tasas de valoración disminuyen) o negativa (cuando las tasas de valoración suben) que afecta directamente la disponibilidad de cada fondo.

Con base en estos resultados, mensualmente se abonan a cada uno de los fondos los rendimientos que corresponden, teniendo en cuenta su participación en el total del portafolio. Así mismo, para la distribución de los rendimientos, se incluyen los intereses generados en las cuentas de ahorro, de los dineros que no son trasladados al portafolio de inversiones. (...)

Por lo expuesto el ICETEX no tiene portafolio de inversiones asignados a cada fondo, por tanto, no procede el detalle de inversiones del mismo.

Los rendimientos que mensualmente liquida el Instituto Colombiano de Crédito y Estudios en el Exterior ICETEX, para los Fondos en Administración, se realizan basados en las siguientes políticas:

- Los recursos disponibles que ingresan a los Fondos en Administración se invierten temporalmente, en la medida que se ejecutan los flujos financieros que financian las cohortes, conforme la programación de flujo de caja (ingresos y egresos por giros a la ejecución del convenio). Dicha inversión se realiza en un portafolio en títulos de alta calidad crediticia. (...)
- Los rendimientos se calculan conforme la rentabilidad global del portafolio, y en el siguiente mes se causan contablemente. En aquellos fondos que debe girarse a la Dirección del Tesoro Nacional, el giro se hace en el mes 1+2. (...) “(Subrayado fuera de texto).

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 3.1. de la Norma de préstamos por cobrar, contenida en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, señala:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. (...). (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el numeral 5.2.1. de la Norma de beneficios a los empleados contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...) 5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

(...) 5.2.1. Reconocimiento

En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado”. (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y modificaciones, describe las cuentas que se indican a continuación:

“1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)

5108 - GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo asociado a la cuenta 1902 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO:

La Entidad no deberá reconocer un pasivo por beneficios a los empleados asociado a la cuenta 1902 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, toda vez que la Entidad registrará el traslado de los recursos entregados en administración al ICETEX destinados a la financiación de estudios en el interior y exterior, programas de bilingüismo, entre otros, de los empleados del Ministerio, en la subcuenta 190801 – En administración, de la cuenta 1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuya contrapartida corresponderá a un crédito en la cuenta y subcuenta respectiva al grupo 11 – EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

2. Reclasificación de los recursos entregados en administración al ICETEX en el momento del pago de las matrículas de los funcionarios beneficiados del MHCP:

Considerando que en su comunicación radicada con el número 2016550007393-2 se modifica el contexto en la consulta original, indicando que el MHCP no tiene la intención de que los recursos destinados para la financiación de estudios sean devueltos, sino que, prevé desde el inicio que los recursos puedan ser condonados a favor de los funcionarios o que, en caso de incumplimiento, el funcionario asuma el pago de su capacitación, a continuación se determina el procedimiento contable, partiendo de los siguientes escenarios, sea que se configure o no un préstamo:

- Se reconocerá un préstamo por cobrar, cuando la Entidad espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del funcionario, a la luz de lo indicado en la Norma de préstamos por cobrar, y conforme a lo que establezca el reglamento operativo del fondo, con independencia que corresponda a un crédito total o parcialmente condonable, registrando un débito en la subcuenta 141525 – Créditos a empleados, de la cuenta 1415 – PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, contra un crédito en la subcuenta 190801 – En administración, de la cuenta 1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso tal que el funcionario cumpla con los requisitos y condiciones exigidos sobre los estudios cursados para la condonación total o parcial de la deuda, la Entidad deberá registrar un gasto en la subcuenta 510803 – Capacitación, bienestar social y estímulos, de la cuenta 5108 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, disminuyendo la subcuenta y cuenta del préstamo por cobrar. De lo contrario, la Entidad seguirá reconociendo el préstamo concedido al funcionario conforme a lo establecido en la Norma de préstamos por cobrar.

- Se reconocerá un activo por concepto de bienes y servicios pagados por anticipado cuando se traten de recursos destinados para la realización de estudios que, en principio, no se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del funcionario beneficiado, siempre que esté condicionado al posterior cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado, caso en el cual, se registrará un débito en la subcuenta 190515 – Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, contra un crédito en la subcuenta 190801 – En administración de la cuenta 1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La cuenta de bienes y servicios pagados por anticipado se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones establecidas en el reglamento operativo del fondo, disminuyendo el activo reconocido inicialmente y registrando un gasto en la subcuenta 510803 – Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS.

- Seregistrará un gasto en la subcuenta 510803 – Capacitación, bienestar social y estímulos, de la cuenta 5108 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, cuando se trate de recursos en beneficio a los empleados para la realización de estudios, de los cuales no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del funcionario beneficiado, así como no se prevé el cumplimiento a futuro, de condiciones y requisitos.

3. Suministro de la información necesaria por parte del ICETEX para el tratamiento contable de préstamos por cobrar:

Teniendo en cuenta que los recursos entregados en administración al ICETEX representan recursos en efectivo a favor del MHCP y en beneficio de sus funcionarios, ambas entidades deberán adoptar las estrategias necesarias para el suministro de la información suficiente por parte del ICETEX acerca de la utilización de los recursos del fondo, bajo el amparo de la cláusula 9 del contrato, a fin de que el Ministerio dé cumplimiento al tratamiento contable para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones de los

préstamos por cobrar, dispuesto en la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de forma que se garantice que la información contable cumpla con las características de relevancia, representación fiel y características de mejora contenidas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

4. Recursos entregados en administración invertidos en el portafolio de inversiones de fondos del ICETEX:

Los recursos entregados en administración por el Ministerio al ICETEX, que a su vez sean invertidos en el portafolio de inversiones de fondos de esta Entidad, serán reclasificados en la subcuenta y cuenta respectiva a la modalidad que corresponda del manejo del portafolio que maneje el ICETEX.

Este concepto modifica los radicados con número CGN N° 20162000013501, del día 17 de mayo de 2016, y el número CGN N° 20162000028791, del 26 de septiembre de 2016, en lo relacionado con la cuenta contable usada para el registro de los recursos entregados en administración al ICETEX.

CONCEPTO No. 20172000063331 DEL 03-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Calculo de la tasa de interés efectiva para préstamos por cobrar que tienen una tasa de interés variable

Doctora

ROSA HELENA CALDERÓN ROJAS

Profesional Especializado

Fondo de Bienestar Social Contraloría General de la República

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20175500038042, del 22 de agosto de 2017, mediante la cual consulta sobre cómo calcular, para efectos de la transición, la tasa de interés efectiva para préstamos por cobrar que tienen una tasa de interés variable (IPC+ SPREAD). Lo anterior tanto para

préstamos concedidos a entidades de gobierno, a terceros distintos de entidades de gobierno con tasas equivalentes a las del mercado y a terceros distintos de entidades de gobierno con tasas inferiores a las de mercado.

Sobre el particular, le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Norma de préstamos por cobrar, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“3.3. Medición inicial

Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención en el resultado del periodo. No obstante, cuando se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, dicha diferencia se reconocerá como un activo diferido. (...)

3.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido (...). (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015 establece que:

“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo

marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente Instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación". (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, con relación a los préstamos por cobrar, el numeral 1.1.3. del Instructivo 002 de 2015 establece que:

"(...) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

c) Realizar las siguientes actividades para los préstamos otorgados a entidades de gobierno y para aquellos otorgados a terceros distintos de entidades de gobierno en los que se haya concedido una tasa de interés conforme a las de mercado en la fecha de su origen:

i) Calcular, como valor inicial en la fecha que se concedió el préstamo, el valor desembolsado más los costos de transacción, en la medida que estos costos sean fácilmente identificables.

ii) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de origen del préstamo hasta la fecha de vencimiento. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales futuros del préstamo con el valor inicial.

iii) Medir estos préstamos por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva. La diferencia entre este valor y su valor en libros en la fecha de transición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

d) Realizar las siguientes actividades para los préstamos concedidos a terceros, distintos de entidades de gobierno, con tasas inferiores a las de mercado en la fecha de su origen:

i) Establecer la tasa de interés de mercado en la fecha en la que se concedió el préstamo.

ii) Calcular, como valor inicial en la fecha que se concedió el préstamo, el valor presente de los flujos futuros pactados descontados a la tasa de mercado identificada en el numeral i) más los costos de transacción. En caso de que la entidad no logre determinar la tasa de interés de mercado en la fecha que se concedieron los préstamos, el valor inicial del préstamo corresponderá a su valor en libros al 31 de

diciembre de 2016, más los costos de transacción. En ambos casos, incluir los costos de transacción en la medida que estos sean fácilmente identificables.

iii) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de origen del préstamo hasta la fecha de vencimiento. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales futuros del préstamo con el valor inicial.

iv) Medir estos préstamos por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva determinada de acuerdo con el numeral iii). La diferencia entre este valor y su valor en libros en la fecha de transición, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

A partir de la regulación expuesta, se concluye lo siguiente:

De manera general, los préstamos pueden dividirse en dos categorías según el tipo de interés que está pactado, a saber, préstamos con tasa fija y préstamos con tasa variable.

En los préstamos con tasa fija se pacta un porcentaje de interés que se mantiene constante durante la vigencia del préstamo, por lo cual la tasa de interés efectiva de que trata la Norma de préstamos por cobrar es, igualmente, fija. En este caso, la tasa de interés efectiva se calcula por una sola vez al inicio del préstamo como aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido, el cual será el costo amortizado del préstamo en el momento del reconocimiento inicial. Por lo tanto, lo establecido en la Norma de préstamos por cobrar para la determinación de la tasa de interés efectiva es aplicable para los préstamos con tasa de interés fija.

Por su parte, en los préstamos con tasa de interés variable, el interés aplicable varía en función de la evolución del tipo de interés que se usa como referencia; por ello, la tasa de interés efectiva variará cada vez que, de acuerdo con las condiciones de actualización de la tasa del préstamo, se fije el nuevo interés aplicable al mismo. En este caso, la tasa de interés efectiva se debe recalcular cada vez que se fije el nuevo tipo de interés aplicable, para tal efecto, la tasa de interés efectiva será aquella que haga equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el costo amortizado del préstamo, el cual, en el momento de la medición inicial, será equivalente al valor inicialmente reconocido. Posteriormente, cada vez que se actualice la tasa de interés aplicable según las variaciones en el tipo de interés de referencia, la entidad calculará nuevamente la tasa de interés efectiva, la cual será aquella que haga equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el costo amortizado de este a la fecha de la actualización del interés aplicable.

A partir de su comunicación se ha identificado la necesidad de ajustar la Norma de préstamos por pagar para que la definición de la tasa de interés efectiva abarque la actualización del tipo de interés aplicable para los préstamos con tasa de interés variable.

Ahora, considerando que el numeral 1.1.3. del Instructivo 002 de 2015 se desarrolló a partir de lo establecido en la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y que allí, para la determinación de la tasa de interés efectiva, también se hace referencia al valor inicialmente reconocido en lugar del costo amortizado del préstamo, se evidencia que los procedimientos descritos en los numerales ii) y iii) del literal c) y en los numerales iii) y iv) del literal d) no son aplicables a los préstamos con tasa de interés variable. No obstante, el Instructivo 002 de 2015 exige que las entidades analicen y apliquen aquellos aspectos que no sean abordados en el Instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.

A partir de ello, para la determinación de los saldos iniciales de los préstamos con tasa variable, la entidad determinará el costo amortizado del préstamo al 1 de enero de 2018, para lo cual se plantean dos escenarios:

Escenario 1. Préstamos con tasa variable otorgados a entidades de gobierno o a terceros distintos de entidades de gobierno en los que se haya concedido una tasa de interés conforme a las de mercado en la fecha de su origen, sobre los cuales los costos de transacción no son fácilmente identificables:

Cuando los costos de transacción de estos préstamos no son fácilmente identificables, el costo amortizado corresponderá al valor desembolsado menos los pagos de capital más los intereses ya causados pero no pagados.

Escenario 2. Otros préstamos con tasa variable:

El costo amortizado corresponderá al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo acumulado desde el inicio del préstamo hasta la fecha de transición menos los pagos de capital e intereses.

Para la determinación del valor inicialmente reconocido, la entidad aplicará lo establecido en el numeral i) del literal c) o los numerales i) y ii) del literal d) del numeral 1.1.3., según corresponda.

El rendimiento efectivo acumulado desde el inicio del préstamo hasta la fecha de transición corresponderá a la sumatoria de los rendimientos efectivos del préstamo para

cada uno de los periodos en los cuales una tasa aplicable estuvo vigente. La tasa de interés efectiva para cada periodo será aquella que haga equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el costo amortizado del préstamo a la fecha de cambio del tipo de interés.

Una vez determinado el costo amortizado del préstamo por cobrar, la entidad procederá a aplicar lo establecido en los literales e) y f) del numeral 1.1.3. del Instructivo 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000074041 DEL 08-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente
	SUBTEMAS	Determinación de los saldos iniciales de los pasivos asociados a acuerdos de concesión

Doctora

DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA
 Profesional especializado IV
 Alcaldía municipal de Palmira
 Palmira - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550004233-2, del 19 de septiembre de 2017, mediante la cual pregunta si, bajo el nuevo Marco Normativo, es adecuado el tratamiento contable que la entidad tiene previsto realizar para determinar los saldos iniciales de los pasivos asociados a dos acuerdos de concesión en los que figura como concedente. Lo anterior, toda vez que, según información del municipio, se tiene pensado estimar el pasivo asociado con dichos acuerdos por su valor presente, el cual correspondería aproximadamente a \$92.000.000.000 y, con ello, se vería afectada la situación financiera y los indicadores de endeudamiento de la entidad.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 484 de 2017, por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, y se dictan otras disposiciones, señala en su artículo 3º lo siguiente:

“Para determinar los saldos iniciales al 1º de enero de 2018, según lo dispuesto en el artículo 2º de la Resolución 693 de 2016, se observarán las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la presente Resolución, y el Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno”.

Por otra parte, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, que se encuentra en el anexo de la Resolución 484 de 2017, establece lo siguiente frente al reconocimiento y medición de los pasivos asociados a los acuerdos de concesión:

“Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente (...)

1.2.1. Tratamiento contable del pasivo financiero

Cuando la entidad concedente tenga una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, la entidad concedente reconocerá un pasivo financiero. La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se ha comprometido a desembolsar valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión.

El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el valor del activo en concesión.

Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

La entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

1.2.3. Tratamiento contable de acuerdos de concesión mixtos

Cuando la entidad concedente realice pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, ceda derechos al concesionario para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá por separado la parte que corresponde a pasivo financiero y la parte que corresponde a pasivo diferido.

El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y se medirá a partir de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión y, en ausencia de esta, a partir de la tasa de interés incremental, que es aquella en que incurriría la entidad concedente si pidiera prestados los fondos necesarios para construir desarrollar, adquirir, mejorar o rehabilitar el activo en concesión en un plazo y con garantías similares a las estipuladas en el acuerdo de concesión. Por su parte, el pasivo diferido se medirá por la diferencia entre el valor del activo y el valor reconocido como pasivo financiero.

Posteriormente, se reconocerá el costo asociado al pasivo financiero, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión y, en ausencia de esta, a partir de la tasa de

interés incremental. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho pasivo.

La amortización del pasivo diferido dependerá del plazo del acuerdo de concesión. Cuando corresponda a un período fijo, se realizará de manera lineal durante el plazo convenido, y cuando corresponda a un periodo variable, se realizará en función de la variable que determine la finalización del acuerdo de concesión (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos)" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que, para la determinación de los saldos iniciales de los pasivos asociados a acuerdos de concesión al 01 de enero de 2018, en aplicación del nuevo Marco Normativo, la entidad debe considerar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, que se encuentra en el anexo de la Resolución 484 de 2017. Por lo anterior, las actividades a considerar para determinar los saldos iniciales de dichos pasivos son las siguientes:

- a) Identificar si, sobre los activos en concesión construidos, desarrollados, adquiridos, mejorados o rehabilitados por el concesionario al 31 de diciembre de 2017, la entidad tiene alguna obligación incondicional de realizar pagos específicos o cuantificables futuros al concesionario como compensación de las actividades de construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo.

En caso de que la entidad tenga la obligación de realizar pagos futuros al concesionario, se debe reconocer un pasivo financiero por el valor presente de los pagos específicos o cuantificables, descontados a la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión y, en ausencia de esta, a la tasa de interés incremental. El valor por el que se reconozca el pasivo financiero afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Por el contrario, en caso de que la entidad no tenga la obligación de realizar pagos futuros al concesionario, no debe reconocer pasivos financieros asociados a los activos en concesión.

- b) Para el pasivo que a 31 de diciembre de 2017 esté registrado como crédito diferido, la entidad debe identificar si, durante el período que resta del acuerdo de concesión, el concesionario tiene derecho a obtener ingresos por la explotación de los activos en concesión como contraprestación de sus actividades realizadas.

En caso de que el concesionario tenga derecho a obtener ingresos por la explotación de los activos en concesión, la entidad reclasificará el crédito diferido como un ingreso diferido por concesiones y lo amortizará dependiendo del plazo del acuerdo de concesión. Cuando corresponda a un período fijo, se realizará de manera lineal durante el plazo convenido, y cuando corresponda a un periodo variable, se realizará en función de la variable que determine la finalización del acuerdo de concesión.

Por el contrario, en caso de que el concesionario no tenga derecho a obtener ingresos por la explotación de los activos, la entidad dará de baja el crédito diferido afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000055091 del 30-08-2017
20172000105301 del 16-11-2017

3.4 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20172000000211 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingresos sin contraprestación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos que se derivan de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos de gerencia integral de proyectos para construcción de obras, o mejora y reparaciones de obras.

Doctora
FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
Subdirectora Financiera
Departamento Nacional de Planeación DNP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20165500072482, de fecha 31 de octubre de 2016, donde solicita concepto frente a los cuestionamientos que se indican a continuación, a efectos de establecer los saldos iniciales en cumplimiento de lo establecido por la CGN en el nuevo Marco normativo contable emitido Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015:

1. Reconocimiento de intangibles que actualmente no se encuentran registrados en la contabilidad del DNP, los cuales fueron desarrollados internamente, debido a que para ello no se requirió de la dedicación exclusiva de recursos técnicos, humanos y financieros, y que por tratarse de aplicativos específicos utilizados para atender las actividades exclusivas del DNP no es posible encontrar en el mercado aplicaciones o programas similares con el fin de obtener precios referenciales.
2. Reconocimiento y medición de los litigios y demanda en contra de la entidad
3. Reconocimiento de los bienes adquiridos mediante la ejecución de recursos entregados en administración al Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo - PNUD
4. Reconocimiento y medición de los recursos entregados en administración y de la cartera derivada del convenio ICETEX
5. Reconocimiento de los Derechos de Tránsito adeudados por entidades territoriales que tienen vigente un acuerdo de reestructuración de pasivos
6. Reconocimiento de operaciones de vigencias anteriores cuyo reporte depende de los entes ejecutores con los que la entidad ha celebrado convenios para la administración de recursos
7. Saldos al 31 de diciembre de 2016 y Saldos al 1 de enero de 2017

CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento de intangibles que actualmente no se encuentran registrados en la contabilidad del DNP.

El Instructivo N° 002 de 2015, en el numeral 1.1.4 Activos intangibles, señala lo siguiente:

“c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

- i) Identificar, para cada partida, los desembolsos realizados en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo. La diferencia entre el valor de los desembolsos de la fase de desarrollo y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”

El Marco conceptual del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución Nº 533 de 2015, al señalar los criterios para la medición de los activos, en el numeral 6.3.4.4, dispone lo siguiente:

“6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. (...)

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente”. (Subrayados fuera de texto)

2. Reconocimiento y medición de los litigios y demanda en contra de la entidad

El Decreto Nº 2052 de 2014, mediante el cual se reglamentó la implementación del Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado – eKOGUI, y que debe ser utilizado por las entidades y organismos estatales del orden nacional, cualquiera sea su naturaleza y régimen jurídico, en el artículo tercero, señala lo siguiente:

“(…) El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado – eKOGUI es la fuente oficial de la información sobre la actividad litigiosa del Estado. Cualquier información que las entidades reporten sobre su actividad litigiosa a las demás instituciones que tienen obligación o competencia para recaudar información sobre la materia, o a los ciudadanos en general deberá coincidir con la información contenida en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado eKOGUI”

La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado expidió la Circular Externa N° 09 de fecha 17 de noviembre de 2016, donde se señala lo siguiente:

“La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado expidió la Circular 0023 del 11 de diciembre de 2015 en la cual se estableció, de forma referencial, una metodología de reconocido valor técnico que podía ser utilizada para calcular la provisión contable para las entidades públicas del orden nacional, respecto de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales a su cargo. No obstante, dicha metodología no se encuentra ajustada hoy día al nuevo marco normativo, razón por la cual se revoca a partir de la fecha.”

En consecuencia, a modo de buena práctica, se pone a disposición de las entidades públicas del orden nacional, la metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable que adoptó la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado mediante Resolución 353 del 01 de noviembre de 2016, la cual se ajusta al nuevo marco normativo señalado por la Contaduría.” (Subrayados fuera de texto)

En las consideraciones señaladas en la Resolución N° 353 de 2016, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, se indica lo siguiente:

“Que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado adelantó un trabajo conjunto con a Contaduría General de la Nación (CGN) tendiente a alinear la Circular Externa 0023 en los aspectos propios de los marcos normativos de contabilidad expedidos por la CGN, en convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). Como resultado de este ejercicio, se ajustó la metodología acotando su alcance y verificando su consistencia con los tratamientos contables exigidos en los nuevos marcos normativos.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 2 del Capítulo III Activos y pasivos contingentes de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de entidades de gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los pasivos contingentes, señala lo siguiente:

“2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir

uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad. (...).”

Igualmente, el numeral 6 del Capítulo II Pasivos de las normas antes citadas, dispone lo siguiente:

“6. PROVISIONES

6.1 Reconocimiento

Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. (...)

La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. (...).

a. Medición inicial

Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. (...)
(Subrayados fuera del texto)

3. Reconocimiento de los bienes adquiridos mediante la ejecución de recursos entregados en administración al Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo - PNUD

El Marco conceptual del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en los numerales 6.1.1 y 6.2.1., dispone lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayados fuera de texto)

4. Reconocimiento y medición de los recursos entregados en administración y de la cartera derivada del convenio ICETEX

Para la constitución de una sociedad fiduciaria se deben cumplir los requisitos establecidos en los artículos 53 y 80 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y en el Título I de la Circular Externa 007 de 1996, Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera de Colombia.

De acuerdo con el artículo 29 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, las sociedades fiduciarias en desarrollo de su objeto social pueden tener la calidad de fiduciarios según lo dispuesto en el artículo 1226 del Código de Comercio; celebrar encargos fiduciarios que tengan por objeto la realización de inversiones, la administración de bienes o la ejecución de actividades relacionadas con el otorgamiento de garantías por terceros para asegurar el cumplimiento de obligaciones, la administración o vigilancia de los bienes sobre los que recaigan las garantías y la realización de las mismas, con sujeción a las restricciones que la ley establece; obrar como agente de transferencia y registro de valores; obrar como representante de tenedores de bonos; obrar como síndico, curador de bienes o como depositario de sumas consignadas en cualquier juzgado, por orden de autoridad judicial o por determinación de las personas que tengan facultad legal para designarlas con tal fin.

Así mismo, podrán prestar servicios de asesoría financiera; emitir bonos actuando por cuenta de una fiducia mercantil constituida por un número plural de sociedades en los términos del Decreto 1026 de 1990. Igualmente dichas sociedades podrán emitir bonos por cuenta de dos o más empresas, siempre y cuando un establecimiento de crédito se constituya en avalista o deudor solidario del empréstito y se confiera a la entidad fiduciaria la administración de la emisión. También podrán estas sociedades administrar fondos de pensiones de jubilación e invalidez, fondos comunes ordinarios y fondos comunes especiales de inversión.

El numeral 3.1. de la Norma de préstamo por cobrar, contenida en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, señala:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. (...). (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el numeral 5.2.1. de la Norma de beneficios a los empleados contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...) 5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

(...) 5.2.1. Reconocimiento

En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado”. (Subrayado fuera del texto)

4802 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. (...)

5108 - GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)

5212 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)

5804 – FINANCIEROS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros” (Subrayado fuera del texto)

5. Reconocimiento de los Derechos de Tránsito adeudados por entidades territoriales que tienen vigente un acuerdo de reestructuración de pasivos

Las Normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se adoptó el Marco normativo para las entidades de gobierno, en el CAPÍTULO VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.1, referido a las políticas contables, señalan:

“Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida”. (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la

Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Es así como el Artículo 2° de esta misma norma determinó que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público “debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.”

Ahora bien, el anexo a la Resolución antes citada, el punto 3, que hace referencia a los procedimientos de control interno contable, en los numerales 3.1 y 3.2 del mismo, señala:

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte los numerales 3.8. y 3.11, de la citada Resolución, señalan:

“3.8. Conciliaciones de información. Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.” (Subrayados fuera de texto)

Por último, respecto de lo señalado anteriormente en relación con la Resolución 357 de 2008, es importante tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 del “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la que en el Artículo 6o., determina:

Artículo 6o. Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018.

6. Reconocimiento de operaciones de vigencias anteriores cuyo reporte depende de los entes ejecutores con los que la entidad ha celebrado convenios para la administración de recursos

Las Normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se adoptó el Marco normativo para las entidades de gobierno, en el Capítulo VI. Normas para

la presentación de estados financieros y revelaciones, en los numerales 4.3 y 5, señalan lo siguiente:

“4.3 Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

(...) 5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Reconocimiento, medición y revelación de intangibles desarrollados

Los intangibles deben cumplir con los criterios para ser reconocidos como activos, esto es que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea fiable; en caso contrario se registran como gasto. En consecuencia, la entidad deberá revisar si las licencias cumplen con estos requisitos.

Para la medición inicial de un software en servicio, en cumplimiento de lo señalado por la CGN en el Instructivo N° 002 de 2015, se debe establecer el valor de los desembolsos en que debería incurrir la entidad para desarrollar un software de similares características, cuantificado los recursos que la entidad debería sacrificar para obtener un intangible que

proporcione el mismo potencial de servicios o de beneficios económicos futuros que tiene el aplicativo existente.

Ahora bien, para la determinación de los costos incurridos al desarrollar un software similar al existente, la entidad debe reflejar las necesidades potenciales del servicio que obtiene actualmente, considerando, entre otros aspectos la transportabilidad, el rendimiento funcional, la calidad actual del software asociada con aspectos tales como como facilidades de ajuste o corrección; la facilidad para adaptarlo si su entorno cambia; su integridad, referida a la capacidad del sistema para soportar ataques (tanto accidentales como intencionados) y facilidad de uso, entre otros.

Lo anterior significa que la entidad debe establecer el costo de los servicios prestados por ese intangible (y no el costo de adquisición), razón por la que debe considerar una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros para reemplazarlo.

Para establecer el valor del software la entidad debe estimar los desembolsos mínimos que sean directamente atribuibles y necesarios para desarrollar un intangible de características similares, incluyendo, entre otros, los materiales y servicios que deban utilizarse o consumirse, los costos de beneficios a los empleados y la amortización de las licencias indispensables para obtener el aplicativo objeto de medición.

2. Reconocimiento y medición de los litigios y/o demandas en contra de la entidad

La regulación expedida por la CGN está orientada a definir los criterios de medición de los activos más no a prescribir sus metodologías, razón por la cual este Despacho se abstiene de proferir un pronunciamiento confirmando o desvirtuando la metodología planteada en su solicitud.

Mediante Circular Externa N° 09 de 2016, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, a modo de buena práctica, puso a disposición de las entidades públicas del orden nacional, la metodología para el cálculo de la provisión contable, adoptada por esa entidad mediante Resolución N° 353 del 01 de noviembre de 2016. La Entidad deberá efectuar la evaluación sobre la idoneidad de la metodología seleccionada para el cálculo de la provisión contable de la probabilidad de la existencia de pasivos en relación con procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y laudos arbitrales, de cara a los casos específicos que le atañen.

Ahora bien, independientemente de las implicaciones que se derivan del modelo de medición probabilístico que se adopte, el DNP debe describir los eventos relacionados con

los procesos litigiosos de forma completa, neutral y libre de cualquier error material, para lograr su representación fiel en los estados financieros.

Por otra parte, si existe una norma de carácter superior que ordena la aplicación de Resolución N° 353 de 2016 emitida por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, su aplicación deberá hacerse desde el momento en que rige en la vida jurídica dicha norma.

3. Bienes adquiridos en desarrollo de la ejecución de recursos entregados en administración a otras entidades

El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

- a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal (DNP) mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del DNP. El ente territorial no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del DNP.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el DNP tiene la intención de ceder al Ente

territorial el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Los bienes y servicios que obtenga el ente territorial se entregan al DNP o si los entregue a la comunidad, lo hace en nombre del DNP.
- c. Una operación conjunta donde el DNP entrega los recursos para que la entidad territorial los ejecute sin que la entidad nacional pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados al “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el DNP tiene la intención de ceder al Ente territorial el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el DNP debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión.

Ahora bien, cuando se trate de la ejecución de dineros entregados por el DNP como entidad principal a un tercero (agente) mediante un acuerdo cuya esencia económica responda a una relación de agencia, señalado en el literal a., debe reconocerlos como recursos entregados en administración mediante un débito en la subcuenta 190801 - En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza del recurso o que identifiquen el origen del mismo.

Si este es el caso, el DNP (principal) mantiene el control sobre los recursos entregados, por cuanto es quien decide sobre la destinación de los recursos y el uso de los bienes obtenidos de su ejecución y obtiene los beneficios sobre el potencial de servicios o sobre

la capacidad que tienen esos recursos para generar recursos económicos futuros; mientras que para la entidad que los recibe y ejecuta, los dineros en su poder constituyen una obligación a favor del DNP.

En cumplimiento de lo anterior, con respaldo en los informes presentados por la entidad que ejecuta los recursos (agente), la entidad principal (DNP) debe registrar los cambios cualitativos que se generen en los recursos entregados, reconociendo un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un débito en las subcuenta y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos por la entidad que los ejecuta (agente), independientemente que en el acuerdo jurídico suscrito PNUD utilice los activos adquiridos por un determinado tiempo, por cuanto con ello se desarrollan funciones propias del DNP.

4. Reconocimiento y medición de los recursos entregados en administración y de la cartera derivada del convenio ICETEX

El Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior – ICETEX, transformado por la Ley N° 1002 de 2005 en entidad financiera de naturaleza especial, vinculada al Ministerio de Educación Nacional, no es una sociedad fiduciaria, por lo que la entrega de recursos al “Fondo de Becas DNP-FONADE-ICETEX” en cumplimiento del convenio “012 F 86”, debe reconocerse en la subcuenta 142402 En administración de la cuenta 1424, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente; en tanto que se deben registrar en la subcuenta 190801 En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en desarrollo de lo dispuesto por la CGN en la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno.

Como resultado de las operaciones realizadas por el ICETEX, a la luz de lo indicado en la Norma de préstamos por cobrar del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, y conforme a lo que establezca el reglamento operativo del fondo, el DNP debe reconocer préstamos por cobrar cuando en el futuro espere la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del funcionario, con independencia que corresponda a un crédito total o parcialmente condonable, registrando un débito en la subcuenta 141525 – Créditos a empleados, de la cuenta 1415 – PRÉSTAMOS CONCEDIDOS. Tales préstamos se miden por el valor del desembolsado y deben clasificarse en la categoría del costo amortizado.

Teniendo en cuenta que los recursos entregados en administración al ICETEX representan recursos disponibles a favor del DNP y en beneficio a sus funcionarios, ambas entidades

deberán adoptar las estrategias necesarias para el suministro de la información suficiente por parte del ICETEX acerca de la utilización de los recursos del fondo, de forma que garantice que la información contable cumpla con las características de relevancia, representación fiel y demás características de mejora contenidas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Así las cosas, si el DNP debe corregir la información contable publicada oficialmente, debido a omisiones e inexactitudes ocurridas en el ICETEX al utilizar información fiable que estuvo disponible en esa entidad al momento en que debió presentar los reportes al DNP y que podría esperarse razonablemente que la hubiese conseguido y tenido en cuenta en el reporte al DNP, como consecuencia de ello, corresponde (al DNP) corregir la información contable en atención a lo dispuesto en el numeral 4.3., Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las normas dispuestas en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015

5. Reconocimiento de los Derechos de Tránsito adeudados por entidades territoriales que tienen vigente un acuerdo de reestructuración de pasivos

La Contaduría General de la Nación CGN, en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo a la Resolución 357 de 2008, señala las obligaciones frente al análisis, verificación y conciliación de la información, estableciendo que las entidades contables públicas deben realizar permanentemente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de sus estados contables, en especial cuando se identifique que existen bienes, derechos u obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando se distorsionen los resultados del período, proceso para el que es imprescindible adoptar medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo para garantizar la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental, lo cual debe constituirse en una práctica rutinaria, formalizada mediante procedimientos administrativos internos, para que sea posible el análisis y seguimiento de las posibles discrepancias entre diferentes informes financieros y ordenar los ajustes contables correspondientes.

En desarrollo de un proceso de depuración de los saldos pendientes de cobro no es procedente la simple eliminación de partidas, por lo que para ordenar ajustes contables para reconocer, por ejemplo, cuando la cartera es incobrable, se puede considerar lo señalado por la CGN en el procedimiento anexo a la Resolución N° 357 de 2008, numeral 3.11, el cual prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información cumpla con las características cualitativas de relevancia y representación fiel,

que si bien no es una condición *sine qua non*, es una instancia idónea para encargarse del análisis del expediente y de recomendar la depuración de saldos contables, atendiendo los procedimientos internos señalados para tal fin.

6. Reconocimiento de operaciones de vigencias anteriores cuyo reporte depende de las entidades gestoras con los que el DNP suscribió “Contratos Plan” (Contratos de Aporte) con entidades territoriales

Como se ha señalado previamente, es necesario que el DNP evalúe la esencia económica de los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a las entidades territoriales mediante la suscripción de los denominados “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), por cuanto ello depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes.

Se recomienda aplicar el juicio profesional para corroborar, en relación con el caso consultado, si efectivamente se trata de recursos entregados en administración o si, por el contrario, el DNP transfiere el control de los recursos para que la Administración local los ejecute y con ello se atiendan o desarrollen sus funciones de cometido estatal del Ente territorial. Por tanto, independientemente de la oportunidad en la entrega de la información, el DNP previamente debe verificar qué tipo de transacción es la que se realiza en el caso de los “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), por cuanto, entre otras, se pueden presentar las siguientes situaciones:

- a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal (DNP) mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del DNP. El ente territorial no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del DNP.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el DNP tiene la intención de ceder al Ente territorial el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato.

Los bienes y servicios que obtenga el ente territorial se entregan al DNP o si los entregue a la comunidad, lo hace en nombre del DNP.

- c. Una operación conjunta donde el DNP entrega los recursos para que la entidad territorial los ejecute sin que la entidad nacional pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados al “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el DNP tiene la intención de ceder al Ente territorial el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el DNP debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión.

Ahora bien, en el marco de lo acordado en ese tipo de contratos, se deben adelantar todas las gestiones correspondientes para exigir a la entidad territorial el suministro oportuno de la información que le permita ordenar los ajustes contables correspondientes. Pero si ocurre lo descrito en la consulta, el DNP puede efectuar el registro contable y ordenar el ajuste a la información contable si ello se realiza antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por esa entidad.

Pero si la información se obtiene en fecha posterior a aquella en que se autorizó la publicación de los estados financieros, debido a omisiones e inexactitudes ocurridas en la entidad territorial al no suministrar información fiable que estuvo disponible en esa entidad al momento en que debió presentar los reportes al DNP y que podría esperarse razonablemente que la hubiese conseguido, el DNP debe tratar esos ajustes de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3 del Capítulo VI, de las normas que se anexan a la Resolución N° 533 de 2015, es decir, como la corrección de un error, reexpresando la información contable solo en el caso que el ajuste sea material.

7. Saldos al 31 de diciembre de 2016 y Saldos al 1 de enero de 2017

En relación con la transición en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación, la entidad deberá atender las instrucciones que la CGN entrega anualmente mediante un instructivo específico en relación con el cambio de periodo contable, el cual se dará a conocer oportunamente y que también será publicado en la página web de esta entidad.

Lo anterior en consideración de lo dispuesto por la CGN en la Resolución N° 693 de 2016, mediante la cual se modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo.

Adicionalmente, como consecuencia del aplazamiento decidido mediante la citada Resolución N° 693 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 706 de 2016, mediante la cual se reglamenta la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20172000000221 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingresos sin contraprestación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos

Doctora
MARIA FERNANDA PRIETO ACOSTA
Subdirectora Financiera
Departamento para la Prosperidad Social DPS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500068602 de fecha 13 de octubre de 2016, donde solicita se indique el procedimiento para el reconocimiento contable bajo el nuevo Marco normativo contable

que deben atender las entidades de gobierno expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la Resolución N° 533 de 2015, frente lo señalado por la CGN en los siguientes conceptos:

- Concepto N° 20142000005261 del 20 de marzo de 2014 donde se indicó el procedimiento contable en relación con los hechos originados en la ejecución de contratos interadministrativos de gerencia integral de proyectos para la construcción, mejora y reparación de obras, suscritos con FONADE, y
- Concepto N° 20106144612 del 20 de agosto de 2010 donde se señaló el procedimiento para el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos de obras de infraestructura suscritos con municipios.

En particular, el Departamento para la Prosperidad Social (DPS) consulta lo siguiente:

1. Señalar el tratamiento contable para reconocer los hechos que se derivan de la ejecución de contratos interadministrativos de gerencia integral de proyectos para la construcción, mejora y reparación de obras, suscritos con FONADE.

Sobre este caso, también se consulta sobre el registro contable para reconocer la legalización o recibo de obras mediante actas de entrega parcial de obras, cuando la intención es ceder gratuitamente a otros entes públicos los bienes obtenidos.

Al respecto, si la CGN señala que la legalización del recibo parcial de obras debe reconocerse en el grupo 15 INVENTARIOS, también se indaga por el sistema de valuación de estos, por la medición posterior y el reconocimiento del deterioro.

2. Indicar el procedimiento contable para reconocer los hechos relacionados con la ejecución de convenios interadministrativos de obras de infraestructura suscritos con entidades territoriales y, en particular, solicita concepto frente al tratamiento contable de las obras recibidas por el DPS que serán entregadas gratuitamente a otra entidad, si reconocen o no como inventarios, la cuenta para su clasificación y la aplicación del deterioro.

CONSIDERACIONES

I. CONSIDERACIONES TRANSVERSALES

El nuevo Marco normativo contable dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5 define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de

generación de información a cargo de las entidades de gobierno, señalando, entre otros, los siguientes principios:

“(...) Devengo:los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma:las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad

puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayados fuera de texto)

II. CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON LOS CONTRATOS INTERADMINISTRATIVOS DE GERENCIA INTEGRAL DE PROYECTOS

Respecto de la interpretación de lo pactado en convenios o contratos interadministrativos, en el contexto del modelo de Gerencia integral de proyectos, en particular, sobre la definición y alcance de tal modelo y la titularidad de los rendimientos financieros, entre otros aspectos, el Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, manifestó:

“(...) Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, Fonade ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de

anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en los numerales 9 y 10 del Capítulo I Activos, señalan:

“9. INVENTARIOS

e.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

9.2 Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. (...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)” (Subrayados fuera de texto)

II. EN RELACIÓN CON LA EJECUCIÓN DE CONVENIOS INTERADMINISTRATIVO DE COOPERACIÓN O ASIACIÓN

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 7 del Capítulo I Activos, señalan lo siguiente:

“7. ACUERDOS CONJUNTOS

Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

7.1. Operación conjunta

Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto, tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y otros recursos de las entidades. Cada entidad participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos, y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

En consecuencia, un operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables”. (Subrayados fuera de texto)

III. CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON LA CESIÓN PLENA DEL CONTROL SOBRE RECURSOS ENTREGADOS EN DESARROLLO DE UN CONVENIO INTERADMINISTRATIVO

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo IV Ingresos, numeral 1, dispone lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

10.1 Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.3., Capítulo IV Ingresos, de las Normas antes citadas, en relación al reconocimiento de ingresos sin contraprestación por concepto de transferencias, señala lo siguiente:

“1.3 Transferencias

Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

- a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal (DPS) mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del DPS. El ente territorial no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del DPS.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el DPS tiene la intención de ceder al ente territorial el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos (FONADE) desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Los bienes y servicios que obtenga el ente territorial se entregan al DPS o si los entregue a la comunidad, lo hace en nombre del DPS.
- c. Una operación conjunta donde el DPS entrega los recursos para que otra entidad (receptora o gestora) los ejecute sin que la entidad nacional pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el DPS tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el DPS debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión.

Para los casos antes citados, el procedimiento contable es el que se indica a continuación:

I) ENTREGA DE RECURSOS MEDIANTE UNA RELACIÓN DE AGENCIA (PRINCIPAL – AGENTE)

Se presenta una relación de agencia en desarrollo de un convenio interadministrativo suscrito entre diferentes entidades públicas cuando una entidad (principal) entrega recursos a otra (agente), para que esta última se encargue de la gestión o ejecución de los mismos, siendo la entidad principal quien mantiene el control y la titularidad sobre los recursos entregados, pues es la que decide sobre su destinación. En este tipo de acuerdos, con la utilización de los recursos se desarrolla el cometido estatal de la entidad principal, por tanto esta tiene derechos sobre el potencial de servicios o sobre la capacidad de tales recursos para generar beneficios económicos futuros, independientemente que la entidad ejecutora pueda recibir una compensación monetaria por la gestión realizada.

En este caso, al entregar los recursos la entidad cedente (principal) reconocerá un derecho mediante un débito en la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos trasladados. En tanto, la entidad gestora o receptora (agente) acredita la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En una relación de agencia, la entidad principal reconoce las obligaciones adquiridas por la entidad gestora mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta que represente los costos o gastos ejecutados o los bienes obtenidos, por ejemplo, en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO si trata de bienes que cumplen las condiciones para esta clasificación y, como contrapartida, un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, cuenta que se debita con el pago realizado por la entidad responsable de la gestión o agente.

Con el pago de las obligaciones financiadas con los recursos recibidos en administración, la entidad gestora debita la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En tanto, la entidad principal debita las subcuentas y cuentas representativas de los pasivos pagados por la gestora y acredita la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Para controlar ejecución del proyecto y presentar informes a la entidad principal, la entidad ejecutora o agente debe registrar en cuentas de orden los activos y los gastos en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y los pasivos e ingresos en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Cuando se acuerda que la entidad gestora puede utilizar parte de los recursos entregados en administración como compensación por la actividad realizada, se reconoce tal cesión como gastos por concepto de transferencias o subvenciones, en tanto que la entidad ejecutora debe reconocer la operación recíproca como un ingreso por el mismo concepto.

II) EJECUCIÓN DE RECURSOS MEDIANTE UN CONTRATO INTERADMINISTRATIVO DE GERENCIA INTEGRAL DE PROYECTOS

La ejecución de recursos mediante la suscripción de acuerdos jurídicos que respondan al “Modelo de gerencia integral de proyectos” se presenta cuando una entidad (contratante) entrega recursos a otra (contratista) para que esta última desarrolle por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato o convenio. Esta es una de las particularidades que diferencian este “Modelo” de aquel que tipifica la entrega y recibo de recursos en administración.

La entidad contratista, como agente principal y bajo su responsabilidad se obliga a entregar plenamente ejecutado un determinado proyecto, garantizando la ejecución del mismo por su cuenta y riesgo. Este suele ser el modelo de contratación utilizado por FONADE para desarrollar parte de su cometido estatal, tal como lo señaló el Consejo de Estadomediante el concepto N° 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008.

En tal caso, el procedimiento contable a cargo de las entidades involucradas es el que se indica a continuación:

1. Tratamiento contable de la entrega anticipada de recursos

El registro contable de la entrega de recursos dependerá de la naturaleza del desembolso; es decir, si tienen la condición de un pago anticipado o de un anticipo o si se trata del pago de obligaciones reconocidas previamente derivadas de la obtención de bienes o servicios.

La entrega de recursos a título de anticipo a la entidad contratista se debe registrar en la contabilidad de la entidad contratante mediante un débito en la subcuenta 190601 Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906 -AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y si el giro efectuado corresponde a un “pago anticipado” se registra un débito en la subcuenta 190514 Bienes y servicios de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, el crédito se efectúa en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si es que la entidad dispone de esos recursos. En la entidad contratista como entidad recíproca, por ejemplo FONADE, se debe reconocer el pasivo correspondiente según la naturaleza del efectivo recibo, ya sea como “anticipo recibido” o como “ingresos recibidos por anticipado”.

En ese orden, los saldos acumulados en las cuentas 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS disminuirán con ocasión de las legalizaciones que efectúe FONADE, según se ilustra en el siguiente apartado.

2. Recibo de los bienes

La entidad contratante reconoce en su contabilidad los bienes recibidos en desarrollo de un contrato interadministrativo de gestión integral de proyectos cuando le hayan sido transferidos tanto los riesgos como las ventajas sustanciales en relación a estos. Para tal efecto los clasifica considerando la destinación futura prevista para esos bienes. Por tanto, cuando ha previsto ceder los bienes recibidos a otra entidad pública en una operación sin contraprestación, se deben reconocer como inventarios, no se reconocen como propiedades, planta y equipo por cuanto no serán utilizados por la entidad y tampoco son propiedades de inversión debido a que no estarán dispuestos para generar ingresos producto de su arrendamiento.

Así las cosas, si la entidad contratante recibe obras o infraestructuras con el propósito cederlas a otra entidad pública en una operación sin contraprestación debe registrarlas mediante un debito en la subcuenta 151003 Construcciones de la Cuenta 1510 MERCANCIAS EN EXISTENCIA, en tanto que si la obra se recibe gradualmente con base en

la suscripción de actas de recibo de parcial de obras o un documento debidamente certificado por el interventor o agente dispuesto por la entidad, se debita la subcuenta 152002 Construcciones de la Cuenta 1520 PRODUCTOS EN PROCESO. En ambas situaciones se acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906 – AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS ó de la cuenta 1905 PAGOS ANTICIPADOS DE BIENES Y SERVICIOS, dependiendo de la naturaleza de la entrega anticipada de recursos y, cuando la cuantificación de los bienes o servicios recibidos exceda los giros realizados por la entidad contratante, la diferencia se reconoce acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401 - ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

En este caso en particular, el inventario debe reconocerse por el costo de adquisición, de conformidad con lo señalado en el apartado 9.2.1, numeral 9, del Capítulo I ACTIVOS de las normas que se anexan a la Resolución N° 533 de 2015, por cuanto el proceso de transformación es realizado por cuenta y riesgo de la entidad contratista, como ocurre con FONADE.

3. Tratamiento contable de los rendimientos financieros.

Dependiendo del acuerdo de las partes y conforme al pronunciamiento del Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, los rendimientos financieros que provengan de los recursos girados a título de anticipo o de pago anticipado, requieren un reconocimiento contable diferenciado, según se indica a continuación:

3.1. Reconocimiento de los rendimientos financieros originados en un anticipo

Si la entrega responde a la naturaleza de un pago anticipado, el contratista asume el control sobre el efectivo recibido y, por tanto, los rendimientos financieros que eventualmente pueda obtener como producto de operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario, si los desembolsos son recibidos por el contratista en calidad de anticipo, los rendimientos financieros que se generen, en razón a su naturaleza, se deberán reintegrar al Tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia.

Sí los rendimientos financieros provienen de los giros realizados a título de anticipo y por razón de la normatividad que dispone el reintegro al Tesoro central, corresponde al entidad contratante reconocer el hecho, debitando la subcuenta 138490 Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384 –OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta

480201 – Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 4802– FINANCIEROS.

Los rendimientos financieros originados en los recursos girados en calidad de pago anticipado, no generan registro de derecho ni ingreso alguno para la entidad contratando, toda vez que le pertenecen a la contratista.

3.2 Reconocimiento de los rendimientos financieros revertidos al Convenio.

Cuando en el marco de un convenio de gestión integral suscrito con FONADE se establezca el compromiso de aportar y revertir los rendimientos al proyecto, incrementándose los recursos disponibles en la cuenta bancaria exclusiva para el Convenio, con la aprobación por la instancia definida en el mismo, en la contabilidad del DPS se reconocerá el hecho debitando la subcuenta 138490 Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480290 – Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

Dado que el convenio dispone de los nuevos recursos en la cuenta bancaria de su exclusividad, una vez asignados los recursos a los proyectos aprobados por la instancia competente, es necesario que las partes determinen si tales recursos tienen la calidad de anticipo o pago anticipado para efectuar la reclasificación del derecho señalado en el apartado anterior a la cuentas representativas de los anticipos entregados o de los gastos pagados por anticipado, según el caso.

4. Entrega al beneficiario final de los bienes adquiridos o desarrollados en cumplimiento del acuerdo suscrito con la entidad contratista

Cuando se realiza la entrega bienes a otras entidades en una operación sin contraprestación, transfiriendo con ello el control, riesgos y ventajas sustanciales sobre los mismos, por ejemplo, la infraestructura que conforma una obra pública, la entidad debe reconocer ese hecho económico cuando se concrete la cesión mediante débito en la subcuenta 542307 Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS, si la receptora es una entidad de gobierno, o en la subcuenta 542407 Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424 SUBVENCIONES si se trata de una empresa de derecho público o privado, acreditando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes cedidos.

Cuando la entidad cedente mantiene la titularidad sobre los bienes entregados, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS

A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, si la entidad receptora hace parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y, si la entidad receptora es una empresa, incorpora el activo y reconoce un ingreso acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Cuando los bienes se entregan directamente a la ciudadanía en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos, cediéndoles con ello control sobre los mismos, la entidad cedente reconocer tal hecho mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del hecho económico de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL u otra subcuenta de las cuentas del GRUPO 55 – GASTO PUBLICO SOCIAL, según la naturaleza del bien y/o servicio entregado.

III) OPERACIÓN CONJUNTA ADELANTADA MEDIANTE UN CONVENIO INTERADMINISTRATIVO DE COOPERACIÓN O ASOCIACIÓN

Una operación conjunta se realiza cuando dos o más entidades públicas, en condiciones de igualdad, suscriben un convenio interadministrativo, aportando cada cual recursos monetarios y no monetarios, siendo una de las participantes (la entidad gestora o ejecutora del proyecto) la encargada de construir o adquirir bienes con destino a las entidades intervinientes, de suministrar bienes a terceros o de atender necesidades de la población, por su cuenta y riesgo.

En desarrollo de la operación conjunta, las entidades aportantes junto con la entidad gestora, unen esfuerzos, por ejemplo, para el diseño, interventoría y construcción de obras públicas, en tanto que la entidad gestora, además de su capacidad para adelantar la gestión contractual relacionada con la ordenación del gasto, también puede aportar recursos propios y recibir en ocasiones recursos como compensación o comisión monetaria por tal gestión.

El acuerdo celebrado constituye el mecanismo para que cada una de las entidades involucradas desarrollen su cometido estatal, razón por la cual comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados al convenio, independientemente

que una de ellas sea gestora, incorpore todos los recursos a su presupuesto y se responsabilice de la construcción o adquisición bienes y/o del suministro de servicios a la comunidad. En este contexto, cada entidad debe reconocer sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos en relación con su participación en el acuerdo conjunto y, para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas que se anexan a la Resolución N° 533 de 2015.

En una operación conjunta la entidad gestora no tiene el control sobre los recursos recibidos por cuanto los debe destinar de la forma y con las especificaciones señaladas por la entidad aportante, dando cuenta por escrito sobre su utilización y, cuando no se cumplen las condiciones establecidas o no utilice la totalidad de los mismos, debe reintegrarlos a la entidad aportante o de origen.

Es importante tener presente que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo una entidad que aporta recursos financieros tiene la intención de ceder a la entidad ejecutora o gestora el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable debe ser el señalado en el numeral IV) de estas conclusiones.

En un acuerdo conjunto el tratamiento contable es similar al que se presenta en una relación de agencia, tal como se indicó el apartado I) de estas conclusiones; por tanto, con la entrega de los recursos, la entidad cedente debita la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita las subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos trasladados. En tanto, la entidad gestora debe acreditar la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y debitar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Las obligaciones adquiridas por la entidad gestora del convenio se reconocen en la contabilidad de las entidades que aportan los recursos mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta que represente los costos o gastos ejecutados o los bienes obtenidos, por ejemplo, se debita la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO si trata de bienes que cumplen las condiciones requeridas para clasificarles en esa cuenta y si ha previsto entregarlos en una operación sin contraprestación a una entidad diferente a la gestora, deben registrarse en la cuenta que corresponda a la naturaleza del bien recibido en el grupo 15 INVENTARIOS; como contrapartida, se debe acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, cuenta que se debita en el momento en que la entidad gestora efectúe el pago respectivo.

Con el pago de las obligaciones financiadas con los recursos recibidos en administración, la entidad gestora debita la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En tanto, las entidades que aportan recursos debitan las subcuentas y cuentas representativas de los pasivos pagados por la gestora y acreditan la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Para controlar ejecución del proyecto y presentar informes a cada una de las entidades que intervienen en el proyecto acordado, la entidad ejecutora o gestora debe registrar en cuentas de orden los activos y los gastos en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y los pasivos e ingresos en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Adicionalmente, los rendimientos financieros generados por los recursos en administración debe reconocerlos la entidad gestora como un mayor valor del efectivo y un crédito en la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Del otro lado, la entidad aportante registra tal operación mediante un débito la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232 Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802 (INGRESOS) FINANCIEROS.

Cuando la entidad aportante hace parte del gobierno nacional, en el momento en que gire los recursos a la Dirección General del Tesoro Nacional de acuerdo con lo establecido en el convenio, la entidad receptora o ejecutara debe proceder a disminuir el valor tanto de los recursos recibidos en administración como de los depósitos en instituciones financieras.

Por su parte, cuando la entidad que entrega los recursos hace parte del nivel nacional, con la información suministrada por la entidad ejecutora, debe reconocer ese hecho mediante un crédito en la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y debitará la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de la operación recíproca con la Dirección General del Tesoro Nacional, de acuerdo con el procedimiento previsto por la CGN en el marco de los dispuesto mediante Resolución N° 533 de 2015.

Cuando la entidad aportante incorpora en su contabilidad los bienes obtenidos en desarrollo del convenio y posteriormente decide entregarlos a la entidad ejecutora en una operación sin contraprestación, cediendo todos los riesgos y las ventajas sustanciales en relación con el activo, por el neto resultante de la baja en cuentas del activo se registra

como un gasto por concepto de transferencias o subvenciones, según el tipo de entidad receptora.

Cuando se acuerda que la entidad gestora puede utilizar parte de los recursos entregados en administración como compensación por la actividad realizada, se reconoce tal cesión como gastos por concepto de transferencias o subvenciones, en tanto que la entidad ejecutora debe reconocer la operación recíproca como un ingreso por el mismo concepto.

IV) TRANSFERENCIA PLENA DEL CONTROL SOBRE LOS RECURSOS EN UNA OPERACIÓN SIN CONTRAPRESTACIÓN

Cuando una entidad pública transfiere plenamente el control de los recursos que entrega a otra entidad pública en desarrollo de un determinado convenio interadministrativo; es decir, que la entidad receptora, entre otros aspectos, puede decidir el propósito al cual se destinan los recursos, obtiene sustancialmente los beneficios económicos o el potencial de servicios que se espera fluyan de los recursos o bienes obtenidos en desarrollo del convenio, puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asume sustancialmente los riesgos asociados con los activos recibidos o adquiridos, según el caso.

En este caso la entidad que entrega de los dineros cediendo el control sobre los mismos, debe reconocer ese hecho mediante un débito en el subcuenta que mejor describa el propósito para el que se realiza la entrega de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entidad receptora o destinataria es otra entidad de gobierno, en las subcuentas de la cuenta 5424 SUBVENCIONES, si se trata de una empresa pública o privada.

Sin embargo, cuando en la transferencia de los dineros se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la obligación legal para la entidad receptora de reintegrar esos recursos, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, la entidad cedente debe registrar la entrega mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno; en tanto, que se reconocerá un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la entidad receptora es una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

RECONOCIMIENTO DEL DETERIORO DE LOS INVENTARIOS

De conformidad con lo señalado en el apartado 9.3, numeral 9, Capítulo I ACTIVOS de las normas dispuestas en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, los inventarios que se

mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado se miden al menor valor entre el costo y el costo de reposición. El costo de reposición se determina conforme a lo definido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015; por tanto, si el costo de reposición es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último.

El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo y, cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20172000000771 DE 16-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios y costos de animales de laboratorio Propiedades planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Costeo de animales de laboratorio Activos totalmente depreciados Clasificación de los libros y publicaciones de investigación y consulta.

Doctora

NIDIA MERCEDES IGIRIO ARIAS

Instituto Nacional de Salud

Bogotá D.C.

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2016550007797-2 del 30 de noviembre de 2016, donde nos solicita se indiquen los procedimientos a seguir, con miras a la implementación del nuevo marco normativo en los siguientes puntos:

1. INVENTARIOS Y COSTOS ANIMALES DE LABORATORIO

La entidad Instituto Nacional de Salud dentro de su cometido estatal tiene la producción de bienes y dentro de ellos animales de laboratorio, y que por su complejidad actualmente no han podido ser costeados, por tanto el manejo de los inventarios no está optimizado.

Adicionalmente, dentro del nuevo Marco Normativo la situación se vuelve aún más compleja, por la identificación y clasificación que debe realizarse a los mismos para su contabilización, entre otros teniendo en cuenta su destino final, que para el caso que nos ocupa animales de laboratorio en la entidad se producen para tres: consumo dentro de otros procesos productivos, experimentación y comercialización.

Igualmente la comercialización se puede realizar dentro de cualquiera de las etapas productivas como son: lactantes, desteto y adultos. También en las mismas se presentan muertes.

El costeo de estos animales no ha podido realizarse, por no contar la entidad con un software especializado, asesoría técnica, entre otros.

2. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO — BIENES MUEBLES

La entidad Instituto Nacional de Salud, actualmente cuenta con equipo médico y científico, para el desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal como es la producción de bienes, prestación de servicios e investigación. Dentro de ellos además de los que están en uso y vienen siendo depreciados de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública, también hay algunos que ya fueron depreciados totalmente, pero que siguen estando al servicio.

Con el propósito de poder cumplir los requerimientos para contabilización y revelación de estos y todos los elementos que conforman la Propiedad, Planta y Equipo en el nuevo Marco Normativo, se requiere adelantar un proceso de estudio técnico que nos genere toda la información necesaria para atender lo mencionado. Sin embargo, no se cuenta con personal capacitado para adelantarlos, ni con los recursos económicos, ni técnicos para poder llevarlos a cabo en la presente vigencia. Por lo tanto, se solicita se indique qué parámetros podría tener en cuenta la entidad a fin de poder cumplir dentro de los plazos actualmente establecidos.

3. OTROS ACTIVOS: LIBROS Y PUBLICACIONES

La entidad Instituto Nacional de Salud, cuenta con la Biblioteca José Celestino Mutis, que funciona dentro de las instalaciones físicas de la misma, pero que presta sus servicios a particulares a ningún costo. Conforman el inventario de la misma libros, revistas, impresos

y publicaciones médico — científicas que actualmente se reflejan en la cuenta contable 1960- Otros Activos — Libros y publicaciones de investigación y consulta, pero el valor de la mayoría de éstos es histórico.

Se solicita concepto sobre si dentro del nuevo Marco Normativo, éstas deberían seguir reflejándose dentro de los activos, o si solo deben ser revelados.”

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN) expidió la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución.

El Instituto Nacional de Salud se encuentra dentro de las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

La Resolución N° 693 del 06 de diciembre de 2016 determina:

“ARTÍCULO 1º. Modifíquese el artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedará así:

ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- g. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- h. Estado de resultados del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018
- i. Estado de cambios en el patrimonio del 1º de enero al 31 de diciembre del 2018
- j. Estado de flujo de efectivo del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018

Parágrafo 1. Los estados financieros presentados en el primer periodo de aplicación (a 31 de diciembre de 2018) no se compararán con los del periodo anterior.

ARTÍCULO 2º. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1º de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017.

ARTÍCULO 3º. Modifíquese el artículo 3º de la Resolución N° 620 del 26 de noviembre de 2015, por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3º. VIGENCIA. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y tiene vigencia a partir del 1º de enero de 2018.” (...)

Respecto, a los temas consultados me permito atenderlos en los siguientes términos:

1. INVENTARIOS Y COSTOS ANIMALES DE LABORATORIO

La norma de Inventarios contenida en el Marco normativo adjunto a la Resolución N° 533 de 2015, dispone:

1.1 Inventarios

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2774

“Reconocimiento: Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

Medición inicial: Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

Costo de adquisición: El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Los costos de financiación asociados con la adquisición de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma. (...)

Costos de transformación: Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

Producción de bienes: El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las Normas de Propiedades, Planta y Equipo, y Activos Intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumplan con los requisitos establecidos

para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios.

No se incluirán en los costos de transformación, y por ende se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de disposición.

Cuando el proceso de producción dé lugar a la fabricación simultánea de más de un producto y los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá, entre los productos, el costo total en que se haya incurrido hasta el punto de separación, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución podrá basarse en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, o como producto terminado. En caso de que los subproductos no posean un valor significativo, podrán medirse al valor neto de realización, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal.

Cuando la entidad produzca bienes, acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda. (...)

Técnicas de medición: Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, se podrán utilizar siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado. (...)

Sistema de inventario y fórmulas del cálculo del costo los inventarios se llevarán utilizando el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos, se aplicarán los métodos de Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS), costo

promedio o identificación específica. No se aceptará como método de valuación, el de Últimas en Entrar Primeras en Salir (UEPS). Cuando la naturaleza y uso de los inventarios sean similares, se utilizará el mismo método de valuación.

Medición posterior: Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

1.2 Activos Biológicos

“Reconocimiento: Se reconocerán como activos biológicos, los animales vivos y las plantas, que se empleen en el desarrollo de la actividad agrícola. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras es decir, las empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera produzcan productos agrícolas durante más de un periodo contable y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo. Una actividad agrícola es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.

La transformación biológica de los activos comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación, que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Los productos agrícolas son los productos recolectados que proceden de los activos biológicos de la entidad.

Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola, se contabilizarán de acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo.

Los desembolsos relacionados con el proceso de transformación del activo biológico se reconocerán como gasto en el resultado del periodo si el activo biológico se mide a valor de mercado menos los costos de disposición o al costo de reposición. En caso de que se

mida al costo, los desembolsos relacionados con el proceso de transformación incrementarán su valor.

Los productos agrícolas que provengan de los activos biológicos o plantas productoras se reconocerán, en el punto de cosecha o recolección, como inventarios o activos biológicos según corresponda. La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico o el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

Medición inicial: Un activo biológico se medirá al valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el precio de compra del activo biológico se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Los demás costos asociados con la transacción se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

Si el valor de mercado no se puede determinar en forma fiable, el activo biológico se medirá por su costo de reposición y si no hay una medición fiable del costo de reposición, la entidad medirá el activo al costo, el cual comprende todas las erogaciones directamente relacionadas con la adquisición del activo biológico y con su proceso de transformación. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)

Medición posterior: Con posterioridad al reconocimiento, los activos biológicos que se esperen vender a precios de mercado se medirán al valor de mercado menos los costos de disposición o, a falta de este, por el costo de reposición. Por su parte, los activos biológicos que se esperan distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán por el costo de reposición. Cualquier diferencia entre el valor en libros del activo biológico y el valor de mercado menos los costos de disposición, o el costo de reposición, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

En ocasiones, el costo de un activo biológico podrá emplearse como una aproximación del valor de mercado o del costo de reposición. Esto sucederá cuando el activo biológico no haya tenido una transformación biológica significativa desde cuando se haya incurrido en los primeros costos o, cuando se espere que no sea importante el impacto de la transformación biológica en el valor del activo biológico. (...)

Si el valor de mercado o el costo de reposición no se pueden medir en forma fiable, el activo biológico se medirá posteriormente por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Una vez que el valor de mercado o el costo de reposición de estos activos biológicos se pueda medir fiablemente, la entidad los medirá a su valor de mercado menos los costos de disposición o al costo de reposición, según corresponda.

Para el cálculo de la amortización, la entidad considerará los mismos criterios que establece la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para determinar la depreciación. En relación con el deterioro, considerará lo estipulado en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de efectivo.” (Subrayados fuera de texto)

2. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO — BIENES MUEBLES

La norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco normativo adjunto a la Resolución N° 533 de 2015, dispone:

“Reconocimiento: Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Por otra parte, es pertinente tener en cuenta que en el Régimen de Contabilidad Pública precedente se encuentra establecido en el Procedimiento de Propiedades, planta y equipo: Numerales “11 REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL. La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúe el cambio; 12 DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS. La depreciación de los bienes usados, adquiridos o incorporados, se debe determinar tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

3. OTROS ACTIVOS: LIBROS Y PUBLICACIONES.

El Marco conceptual contenido en el Anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a)

usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)" (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La entidad deberá acogerse a lo establecido en la Resolución N° 693 del 06 de diciembre de 2016 "Por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo".

Sin embargo, las entidades de gobierno continuarán reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación, conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante la Resolución N° 354 de 2007, y lo deberán hacer hasta el 31 de diciembre de 2017, fecha a partir de la cual determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de

orden, de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo, y los cargarán en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación de lo establecido en la Resolución N° 533 de 2015, el cual fue modificado mediante la Resolución N° 693 del 6 de diciembre de 2016.

Con base en las consideraciones expuestas, se da respuesta a los interrogantes en el orden planteado en su comunicación:

1. La entidad deberá identificar si en los manejos de animales se cumplen los criterios para el reconocimiento de inventarios o de activos biológicos. En cuanto a los inventarios deberá implementar u optimizar un sistema de costos que le permita dar cumplimiento a lo establecido en el nuevo Marco Normativo Aplicable a las Entidades de Gobierno, en especial de cara a los requerimientos de la norma de Inventarios.

2. Si bien es cierto que existen dificultades de distinto orden para la implementación del Marco normativo anexo a la Resolución N° 533, también lo es que los propósitos de conceder un año adicional para la preparación de dicha información, según lo estipulado en la Resolución N° 693 de 2016; apuntan a generar las condiciones para que las entidades cuenten con el tiempo suficiente para efectuar las gestiones administrativas y financieras que permitan destinar recursos para adelantar los procedimientos necesarios con el fin de cumplir a cabalidad con la normatividad dentro de los plazos establecidos.

Por otra parte, cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Bajo esas circunstancias, se requiere realizar ajustes en la información contable, a efectos presentar la realidad económica de los mismos, por lo cual la Entidad deberá realizar un nuevo avalúo técnico a los activos para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los bienes, los cuales deberán ser depreciado por la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico anteriormente señalado, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, es preciso advertir que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

3. En lo referente a los libros y publicaciones de investigación y consulta, la entidad deberá identificar si dichos bienes cumplen con la noción de activo o si por el contrario, deben ser reconocidos como gastos del período. En caso de que los libros correspondan a activos, la entidad deberá reconocerlos como bienes históricos y culturales si existe un acto jurídico que los declare como tales; de no ser así, se registrarán en el grupo 16 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, en la cuenta 1681 BIENES DE ARTE Y CULTURA, Subcuenta 168107 Libros y publicaciones de investigación y consulta.

Cuando los libros se reconozcan como gastos se podrá llevar el detalle de los elementos que han sido adquiridos en cuentas de orden de control, y efectuar las revelaciones que

sean necesarias para los usuarios de la información contable, todo ello sin perjuicio del control administrativo que deba llevar la entidad.

CONCEPTO No. 20172000001141 DEL 25-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Costo de reposición aplicable a los inventarios de terrenos urbanos y construcciones tomando como base el valor en libros a la fecha de cierre previa al momento de la transición

Doctor
 ORLANDO URIBE VILLA
 Secretario de Despacho
 Secretaría de Hacienda
 Medellín - Antioquía

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500079812 el 9 de diciembre de 2016, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

Según lo indicado en el Instructivo No. 002 del 08 de octubre de 2015 y los inventarios del ISVIMED:

¿Para efectos de la transición, el costo de reposición aplicable para lo registrado en las subcuentas 151002-Terrenos Urbanos y 151003-Construcciones, será el mismo valor que se tiene contabilizado en estas cuentas a la fecha de análisis?, esto considerando lo indicado en el Marco Conceptual para el costo de reposición. Adicionalmente la Entidad indica que el valor de los terrenos urbanos adquiridos a través de cesión gratuita y reasentamientos se actualiza anualmente según la información reportada por la oficina de Catastro municipal; así mismo, el valor de las construcciones se actualiza mensualmente con base en la información reportada por la entidad fiduciaria encargada del fideicomiso de los proyectos habitacionales.

Al respecto me permito indicar que:

CONSIDERACIONES

- El Marco Conceptual contenido en el anexo a la Resolución No. 533 de 2015, emitida por la CGN, indica:

“6.3.4.4 Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. ...

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. ...

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.” (Subrayado fuera del texto)

- El anexo al Instructivo No. 002 de 2015 indica para los inventarios:

“1.1.8. Inventarios (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Partiendo de lo definido en los citados apartes del Marco Conceptual contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y el Instructivo N°. 002 de 2015, así como de la intención de la Entidad de vender a precios de no mercado o ceder de forma gratuita los bienes terminados producto de transformar las construcciones y terrenos, el valor de reposición para los mismos podrá ser igual al valor en libros en la fecha de cierre previa al momento de la transición, solamente si este valor coincide con lo definido en el Marco Conceptual para el valor de reposición, es decir, si es la alternativa más económica por la cual puede reponerse el potencial de servicio que brindan los bienes en el momento de su valuación a través de la adquisición o construcción de estos o de activos diferentes si aquellos proporcionan el mismo potencial de servicio.

CONCEPTO No. 20172000002061 DEL 27-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Patrimonio de las Entidades de Gobierno Cuentas de orden deudoras – Deudoras de control
	SUBTEMA	Clasificación y reconocimiento de los inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias y vacantes. Reconocimiento de los terrenos de propiedad de los entes territoriales, sobre los cuales el Instituto ha construido inmuebles. Tratamiento contable de los activos entregados y recibidos en un contrato de comodato. Reconocimiento de los bienes recibidos en dación de pago. Reconocimiento de los bienes inmuebles propiedad del ICBF que se encuentran invadidos.

Doctora

GEORLETT SOFÍA GORDON RAMOS

Coordinadora Grupo Gestión de Bienes

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007865-2, del día 02 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) Desde el punto de vista del concepto de activo, se presentan los siguientes interrogantes sobre cómo proceder para la identificación, clasificación y reconocimiento de los bienes inmuebles de propiedad del ICBF que se mencionan a continuación. Con el fin de dar mayor claridad sobre las particularidades mencionadas, se señala brevemente la normatividad que da origen al ingreso de este tipo de bienes, así como los procedimientos internos requeridos para su registro en el inventario del Instituto.

- Inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias y vacantes

(…) La Dirección General del Instituto, mediante Resolución número 2200 de Mayo 31 de 2010, adoptó el procedimiento que debe seguirse en el trámite de las denuncias de vocaciones hereditarias y de bienes vacantes y mostrencos. Señalando entre sus apartes lo siguiente:

“... Artículo 4 numeral d) de la enajenación o conservación de los bienes adjudicados: El Comité de Gestión de Bienes de la Dirección General o de la Dirección Regional competente recomendará al área administrativa cuándo se debe proceder a la enajenación o conservación de los bienes que ingresan al patrimonio del ICBF con motivo de la declaración de vacantes o mostrencos o por vocación hereditaria, de lo cual se deberá dejar constancia en el acta correspondiente.

La decisión de enajenar el bien adjudicado o conservarlo para el uso del ICBF deberá tomarse, previa la mencionada sesión del Comité de Gestión de Bienes, por la Dirección General o Dirección Regional competente, dentro de los dos (2) meses siguientes a su ingreso al patrimonio del Instituto...

Artículo 20 numeral 8. Ingreso real y material (físico) de los bienes. Como ingreso real se entenderá la atribución jurídica de los bienes al Instituto mediante sentencia protocolizada o registro como instrumento público, según su tipo, y por ingreso material se entenderá la entrega física que permite al ICBF ejercer a plenitud el dominio del bien y usar, gozar y disponer de él libremente. Los bienes denunciados no serán recibidos en forma material (física) por el Instituto mientras la justicia ordinaria o el trámite notarial no le hayan adjudicado los bienes.

Por lo anterior, previo a la recepción de los bienes adjudicados por denuncias, deberá solicitársele al denunciante la adjudicación debidamente protocolizada y registrada, en

caso de involucrar inmuebles, o la adjudicación protocolizada, en el caso en que se trate de muebles. Además, se debe recibir las sentencias judiciales o decisiones de autoridad proferidas en los demás procesos y trámites que eventualmente se hayan adelantado y que afecten el bien. Una vez se obtenga la copia de la adjudicación, se reportará inmediatamente al área administrativa o financiera para que proceda a elaborar el alta de inventarios y el registro contable del incremento patrimonial... (... subrayado fuera del texto)

8.2. Momento en que se perfecciona el recibo material (físico) de los bienes al patrimonio del ICBF. El ICBF sólo recibirá materialmente los bienes adjudicados por denuncias cuando los mismos se encuentren libres de condiciones resolutorias y demás situaciones jurídicas que pudieren resolverse en traslación del dominio, arrendamientos sin contrato escrito, ocupantes o poseedores y, en general, de cualquier circunstancia, afectación o carga que haga imposible su libre disposición..."

Los inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias, son adjudicados por el valor señalado en los trabajos de partición aprobados en las respectivas sentencias de adjudicación, pero dado que entre la elaboración del trabajo de participación (Sic) y la sentencia de adjudicación puede pasar un tiempo considerable, es posible que el valor señalado no corresponda a la realidad económica de los bienes adjudicados. De otra parte cuando se decide que el inmueble no es apto para el desarrollo de programas misionales del ICBF, se procede a la solicitud de avalúo comercial para su enajenación.

PREGUNTAS

1. ¿Por lo anterior, cuál debe ser el valor de ingreso de los bienes inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias, en el caso que se evidencie que el valor de adjudicación no es una medición fiable del activo?
2. ¿Teniendo en cuenta que una vez recibido materialmente el inmueble, dentro de los dos meses siguientes se procede a definir si será objeto de venta, cómo debe realizarse el reconocimiento inicial de dichos bienes, Como inventarios, propiedades planta y equipo o propiedades de inversión?
3. ¿Es procedente su registro en cuentas de orden hasta tanto se defina su destinación y la medición fiable mediante la elaboración de un avalúo comercial?

- Construcciones realizadas en terrenos de propiedad ajena.

El ICBF cuenta con edificaciones construidas sobre terrenos de propiedad de las alcaldías, departamentos y gobernaciones. El uso de dichos terrenos para la construcción de los centros de atención, fue establecido en algunos casos por acuerdos no documentados o convenios suscritos con los entes territoriales (en algunos casos no existen comodatos). En dichos inmuebles funcionan programas de atención para la primera infancia (Centros de Desarrollo Infantil — CDI) y centros de reeducación. En los convenios suscritos, la gran mayoría establece que el tiempo de duración del programa es de veinte (20) años y en otros casos no se definieron fechas. Así mismo, algunos convenios señalan que la propiedad de las mejoras será del titular del terreno, pero en la mayoría de los casos la titularidad de las edificaciones construidas no se determinó. Sobre estos bienes el ICBF asume los gastos de operación, pago de impuestos, seguros y demás riesgos o mantenimientos asociados a la conservación de las infraestructuras.

PREGUNTA

¿Teniendo en cuenta que se presume la continuidad de los programas misionales del ICBF y en especial los Centros de Desarrollo Infantil - CDI, que operan en terrenos de propiedad de entes territoriales, por ser parte de la misión y funciones del Instituto y que los beneficios y riesgos asociados a los mismos, son asumidos por el ICBF, se deben reconocer como propiedades planta y equipo dichos inmuebles, aunque no se tenga claro sobre quien recaerá la titularidad de la infraestructura?

- Bienes entregados en comodato a entidades públicas y de terceros.

Con relación a los inmuebles entregados en comodato a entidades contables públicas, contamos con cuatro (4) bienes inmuebles con contrato de comodato a cinco (5) años, donde funcionan programas del ICBF en nutrición y de adulto mayor. En la actualidad estos bienes están registrados en los estados financieros en cuentas de orden, como un activo controlado.

En cuanto a los bienes inmuebles entregados en comodato a terceros privados, la entidad cuenta con 478 inmuebles entregado en virtud del contrato de aporte, suscritos con los operadores de los programas que maneja la entidad. El plazo de los contratos de comodato oscila entre 1 a 3 años, conforme a la duración del contrato de aporte. Actualmente se encuentran registrados en la cuenta 1920 - Bienes entregados en comodato.

Es de anotar, que frente a estos inmuebles el ICBF asume los gastos de operación, pago de impuestos, seguros y demás riesgos o mantenimientos asociados a la conservación de las

infraestructuras; así como los pagos derivados del contrato de aporte, relacionados con la ejecución del programa misional.

PREGUNTA

En virtud de lo anterior y a la luz del concepto de activo, consideramos que el ICBF ejerce el control sobre dichos inmuebles dado que lo que se transfiere al operador del programa, es el uso del inmueble sujeto a la vigencia y condiciones del contrato de aporte, así mismo obtiene el potencial de servicio de los mismos al desarrollar los programas misionales en dichas instalaciones.

¿Por lo anterior, es procedente que el reconocimiento de los inmuebles entregados en comodato continúe como propiedad planta y equipo?

- Bienes inmuebles recibidos en dación de pago.

Producto de las deudas por parafiscales el ICBF ha recibido a la fecha producto de dación en pago 68 bienes inmuebles con un porcentaje de participación que oscila entre el 0.09% y el 41.93%. Estos bienes se encuentran actualmente registrados en la cuenta 193002 — BIENES RECIBIDOS EN DACION DE PAGO — INMUEBLES.

Sobre estos bienes es de precisar que su adjudicación y registro en el patrimonio del ICBF se realiza por el valor de la liquidación efectuada que corresponde al monto de la deuda a favor del ICBF. Dada su condición de común y proindiviso, su destinación principal es la venta, la cual en la mayoría de los casos se realiza dentro de procesos judiciales (divisorios). Así mismo, es de anotar, que el ICBF no ejerce custodia, tenencia o toma de decisiones sobre dichos bienes, en la mayoría de los casos están en poder del comunero mayor, por lo cual la gestión adelantada se refiere únicamente al pago de impuestos sobre la cuota de participación a nombre del ICBF.

PREGUNTA

¿Si bien es cierto, que los bienes inmuebles en común y proindiviso representan un beneficio económico futuro, no resulta claro que el ICBF ejerza control sobre los mismos. Por lo anterior, es procedente reconocer dichos bienes como inventarios, dada su destinación principal para la venta, no obstante no sea claro si se tiene control sobre los mismos?

- Bienes inmuebles con limitaciones para su uso.

El ICBF tiene 108 inmuebles en condición de invadidos, sobre los cuales en su mayoría se adelantan los procesos reivindicatorios respectivos. Dichos inmuebles no son de libre disposición dado su estado de ocupación, por lo tanto el ICBF sólo gestiona el pago de impuestos de los mismos, en su calidad de propietario.

De otra parte, se cuenta con tres (3) predios que fueron recibidos por la entidad por vocación hereditaria, los cuales al momento de la adjudicación al ICBF contaban con contrato de arrendamiento vigente, suscrito por el causante de la vocación. Acorde con lo dispuesto en el Artículo 20 numeral 8 de la Resolución 2200/2010, se debía respetar el contrato suscrito por el causante hasta el vencimiento del contrato. A la fecha los inmuebles no han sido restituidos al Instituto, razón por la cual se adelantan los respectivos procesos judiciales para la restitución de los bienes.

Sobre los inmuebles invadidos no es posible disponer libremente, no obstante que el ICBF tiene la titularidad y es evidente la posibilidad de generación de beneficios económicos futuros o el aprovechamiento de su potencial de servicios en el momento que sean restituidos al ICBF y se destinen al uso para el desarrollo de los programas del ICBF o su venta para la generación de recursos.

PREGUNTAS

¿Por lo anterior no resulta claro si los bienes invadidos deben reconocerse como Propiedades, Planta y Equipo (Edificaciones con uso futuro indeterminado) o proceder sólo a su revelación hasta tanto se defina su situación jurídica y se permita la libre disposición de los mismos?

¿Respecto a los 3 inmuebles recibidos por vocación hereditaria que en la actualidad se encuentra arrendados, cuya condición el ICBF debe sostener por mandato legal pero no hace parte de su objeto misional ni se realiza con la intención de generar renta, se deben registrar como Propiedades de Inversión dichos inmuebles?”

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Consideraciones generales

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)

6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se revela en la estructura de los estados financieros, así como en sus notas explicativas.

La revelación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad de gobierno”. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el instructivo N° 002 del 08 de octubre de 2015, mediante el cual la Contaduría General de la Nación (CGN) orienta las actividades para la transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente:

“1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la entidad con dicho recurso. (...)

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento. (...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación... (...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. (...)

10.2 Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los

empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le añadirá cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. (...)

14.2. Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad.

Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades de inversión y afectará la base de depreciación. (...)

Cuando se adquiera una propiedad de inversión en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de

Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

8- Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

1.3.1. Reconocimiento

Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción. (...)

Los bienes declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

Los legados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando legalmente la entidad adquiera el derecho sobre ellos.

1.3.2. Medición

Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido... (...)

Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)” (Subrayados fuera del texto)

Consideraciones sobre inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias y vacantes

La Resolución 2200 de 31 de mayo de 2010 indica lo siguiente:

“g) Vocación hereditaria: Capacidad del ICBF, por encontrarse en el quinto orden sucesoral, para heredar tanto los bienes pertenecientes a un patrimonio, cuando al causante que no ha testado no le sobreviven hijos, cónyuge, padres, hermanos o sobrinos, o cuando en igual circunstancia el testamento fuere declarado nulo”.

Consideraciones sobre los bienes entregados en comodato a entidades públicas y de terceros

Frente a los contratos de comodato, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaría de Hacienda del Municipio de Yumbo (Valle), señaló el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, cuando la entidad comodante es una entidad de gobierno, en los siguientes términos:

“(...) En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirмен si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso

previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se

entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Consideraciones respecto a los bienes inmuebles recibidos en dación de pago

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señalan sobre la revelaciones de los inventarios lo siguiente:

“9.6. Revelaciones

La entidad revelará los principales conceptos que hacen parte del costo de adquisición o transformación y las erogaciones significativas necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

Además de ello, revelará lo siguiente:

a) el valor de las materias primas, materiales y suministros, productos en proceso, productos terminados, y mercancía en tránsito y en poder de terceros...” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno da la siguiente descripción para la cuenta 1530 –EN PODER DE TERCEROS:

“Representa el valor de los diferentes inventarios, tales como bienes producidos, mercancías en existencias, materias primas, y materiales y suministros, que se encuentran en poder de terceros, pero cuyos riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo no han sido transferidos sustancialmente.”

Consideraciones respecto a los bienes inmuebles con limitaciones para su uso

El Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno da la siguiente descripción para la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN:

“Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones, ajuste del valor de los activos y

pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias y vacantes

Para el reconocimiento de un bien inmueble como activo, el recurso debe estar controlado por la entidad, ser producto de sucesos pasados, y que se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros del mismo, siempre que el valor pueda medirse con fiabilidad. Así, el Instituto procederá a incorporar en su contabilidad los bienes inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias, una vez se le transfieran sustancialmente los riesgos y beneficios asociados con dichos bienes, independiente al momento en que se dé el acta de adjudicación.

Una vez los bienes inmuebles cumplan los criterios para su reconocimiento como activo, la entidad deberá clasificarlos de acuerdo con la intención o destinación que prevea para dichos bienes, así:

- Los bienes inmuebles respecto de los cuales se defina una intención de comercializarlos o, de distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, se deben reconocer como inventarios;
- Los bienes inmuebles que se destinen por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, y se caractericen porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable, se reconocen como propiedades, planta y equipo; y,
- Aquellos terrenos o edificaciones que se destinen para generar rentas, plusvalías o ambas se deben reconocer como propiedades de inversión.

Ahora bien, si al momento de recibir el bien inmueble, no se tiene definida la intención o destinación para dicho bien, procederá a reconocerlo como propiedad, planta y equipo, según se indica en la norma sobre Propiedades, planta y Equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en las subcuentas respectivas de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

La medición inicial para el reconocimiento de bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación, se realizará por el valor de mercado en la fecha en que se adquirieren; si esto no es posible, se determinará el costo de reposición. Si no es viable fijar ni el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el valor en libros del activo en la fuente. Si el bien no cumple con los criterios de reconocimiento, tal como lo es carecer de medición fiable, se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. En ese caso, el bien será reconocido en un periodo posterior cuando se cumplan la totalidad de condiciones para su reconocimiento.

2. Construcciones realizadas en terrenos de propiedad ajena

Le corresponderá a las entidades contrapartes (alcaldías, departamentos y gobernaciones, y el ICBF) realizar de manera integral juicios profesionales para definir cuál de las dos incorporará en su contabilidad los terrenos como activo, independiente a la titularidad del bien. De tal forma que se garantice que no exista un doble reconocimiento ni sobre el terreno ni sobre la infraestructura.

Ahora bien, si no es posible identificar la entidad contraparte con la cuál definir a quién le corresponde reconocer el bien inmueble como activo y el ICBF considera que posee sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al bien, y por tanto, cumple los criterios para el reconocimiento de los bienes como activo, realizará la incorporación del terreno a su contabilidad y notificará a los entes territoriales y entidades de control competentes sobre la decisión al respecto.

3. Bienes entregados en comodato a entidades públicas y de terceros

El Instituto debe reconocer los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, aplicando el tratamiento contable indicado por la CGN en el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual se encuentra transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

4. Bienes inmuebles recibidos en dación de pago

Los bienes inmuebles en común y proindiviso recibidos por dación de pago que desde un principio se tienen con la intención de venderlos serán reconocidos como un inventario de la entidad, a pesar de que la administración de los mismos se encuentre a cargo de un tercero, en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1530 EN PODER DE TERCEROS. Esta situación deberá ser revelada en notas a los estados financieros.

5. Bienes inmuebles con limitaciones para su uso

Sobre los bienes invadidos que son propiedad del ICBF, la entidad deberá analizar si ello conlleva a privar del control sobre el bien, caso en el cual, no podrá ser reconocido como un activo, pero deberán efectuarse las revelaciones respectivas en las notas a los estados financieros. Como consecuencia de ello, al momento de efectuar el cargue de los saldos al 1 de enero de 2018, deberá afectar la baja de estos bienes, contra la cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Por su parte, los bienes recibidos por vocación hereditaria, que se encuentran arrendados, serán reconocidos como propiedad de inversión si el objetivo principal de estos bienes es generar rentas a precios de mercado, de lo contrario corresponden a bienes clasificados como propiedad, planta y equipo. Por tanto, procede al Instituto realizar el análisis correspondiente a cada caso.

CONCEPTO No. 20172000015441 DEL 09-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Subcuenta impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Subcuenta impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación

Doctor
JOHN DIEGO PARRA TOBAR
Director General
Corporación Nasa Kiwe
Popayán -Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2017-550-000440-2, del 7 de febrero de 2017, mediante la cual solicita la creación de una subcuenta para la reclasificación de los valores acumulados en la subcuenta 153090-Otros inventarios en poder de terceros, los cuales superan el 5% de la cuenta principal.

Al respecto precisa que “El valor de la subcuenta 153090-Otros inventarios en poder de terceros, corresponde a los terrenos adquiridos por la Corporación Nasa Kiwe, que una vez adquiridos, mediante actas se realizó la entrega material a los beneficiarios de las diferentes comunidades, pero a 31 de diciembre de 2015 y aún en día de hoy, no se han suscrito, protocolizado y registrado las Escrituras Públicas de cesión gratuita de los terrenos, procedimiento que se encuentra en trámite en la Agencia Nacional de Tierras, INCODER en liquidación.”

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 158 de las Normas Técnicas relativas a los activos del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública adoptado por la Resolución 354 de 2007, define el concepto de inventarios, en los siguientes términos: “son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 5 del Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de gobierno, define el principio de Esencia sobre forma, así: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Asimismo, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual del citado marco normativo define el concepto de activos, así: “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1.1 del Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, describe las principales actividades que debe realizar la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo dicho marco normativo, las cuales pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, los elementos de los estados financieros, a 31 de diciembre de 2017, garantizando, en todo caso, que los saldos iniciales cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el referido marco normativo.

El citado instructivo igualmente señala: “Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En el contexto del Régimen de Contabilidad Pública precedente, los terrenos adquiridos por la Corporación Nasa Kiwe, que fueron entregados a los beneficiarios de las diferentes comunidades, deben continuar registrándose como inventarios en la subcuenta 153090-Otros inventarios en poder de terceros, haciendo las respectivas revelaciones en notas a los estados contables, tal como se señaló en el concepto No. 115634 de julio de 2008, expedido por la CGN. Lo anterior, en razón a que no se ha protocolizado la cesión gratuita de los terrenos mediante escritura pública.

Ahora bien, en el contexto del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, debe tenerse en cuenta el principio de contabilidad de Esencia sobre forma, así como la definición de activo, del Marco conceptual. En ese sentido, si no se cumplen los criterios para establecer que se trata de un recurso controlado, deberá aplicarse el Instructivo 002

de 2015, para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y, en este caso, retirar el inventario registrado afectando directamente al patrimonio en la subcuenta 314505-Inventarios de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000035721 DEL 05-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los inmuebles recibidos en dación de pago cuya posesión se otorga en común y proindiviso a nombre de varias entidades.

Doctora
GEORLETT SOFÍA GORDON RAMOS
Coordinadora Grupo Gestión de Bienes
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº No 20175500026442, del 2 de junio de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable de los inmuebles que recibe el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) cuya posesión se otorga en común y proindiviso con otras entidades del estado que los reciben en dación de pago, siendo que el porcentaje de propiedad no es significativo.

En la comunicación recibida el ICBF resalta que no ejerce la custodia, tenencia o toma de decisiones sobre dichos bienes, dado que los mismos están en poder del comunero mayor, por cuanto la gestión adelantada por dicho Instituto se reduce únicamente al pago de impuestos sobre la cuota de su participación, razón por la que consulta lo siguiente:

1. ¿El ICBF tiene el control sobre un inmueble que se posee en común y proindiviso cuando el porcentaje de la participación sobre su propiedad no es significativo?

2. ¿El porcentaje de participación del Estado en el inmueble debe ser registrado solamente por una entidad?
3. ¿Las entidades del Estado siguen registrando en sus activos el porcentaje de participación en el inmueble?
4. Si cada entidad del Estado lo registra de acuerdo con su participación, ¿Cuál es la medición inicial?

CONSIDERACIONES

El Código civil colombiano hace referencia a la posesión de un bien proindiviso en el Artículo 779, donde señala que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea proindiviso, se entenderá haber poseído exclusivamente la parte que por la división le cupiere, durante todo el tiempo que duró la indivisión”. También se dispone en el Artículo precitado que “Pero si lo enajenado o gravado se extendiere a más, no subsistirá la enajenación o gravamen, contra la voluntad de los respectivos adjudicatarios”.

El nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el Marco conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 6.1.1., señala que “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, según se indica en el inciso segundo del numeral antes citado, “el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros”. Por tanto, corresponde a la entidad evaluar si existe o no control sobre un recurso, por lo que el apartado del Marco conceptual antes citado establece que “la entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayados fuera de texto)

También se establece en el numeral antes citado que “En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta

última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este”.

CONCLUSIONES

Pregunta Nº 1.

No es dable que la CGN predefina si el ICBF tiene o no control sobre un bien inmueble recibido en dación de pago, pues será la entidad la que de acuerdo con las características particulares de cada caso, aplicando el juicio profesional determine si existe o no control.

Ahora bien, cuando se trata de la posesión de un inmueble que se poseen en común y proindiviso que fue recibido en dación de pago, cada entidad deberá evaluar el control que tiene sobre el porcentaje de su participación en la propiedad jurídica del mismo. Por tanto, el ICBF controlará la proporción de sus derechos en el activo cuanto legalmente pueda: (a) ceder el uso del mismo para que un tercero preste un servicio, (b) convertir esa participación en efectivo a través de su venta o disposición, (c) obtener los beneficios de la revalorización del inmueble o, (d) recibir una corriente de flujos de efectivo si, por ejemplo, se entrega en arrendamiento.

Preguntas Nº 2. y 3.

A cada entidad le corresponde reconocer como activos a su cargo el inmueble recibido por el equivalente a la participación en la posesión del bien adquirido en común y proindiviso, sin que para tal efecto interese el porcentaje de ese derecho, siempre que se cumplan los criterios señalados en la respuesta anterior.

El reconocimiento se efectuará en la cuenta que corresponda a la naturaleza del inmueble recibido y se clasificará según la intención de la entidad frente al uso futuro previsto para el mismo, ya sea como (i) Inventarios si el propósito es la comercialización o venta en el curso normal de la operación, (ii) en Propiedades, planta y equipo si el bien va a ser utilizado en la producción o suministro de bienes, en la prestación de servicios y para propósitos administrativos o cuando su uso sea indeterminado y (iii) como Propiedades de inversión si el objetivo principal es que genere rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Pregunta Nº 4.

Los bienes recibidos en dación de pago se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el avalúo que sirvió de base en el proceso concursal para la asignación a cada una

de las entidades, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que estén directamente con la adquisición del inmueble, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad.

CONCEPTO No. 20172000036181 DEL 06-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros ingresos Gastos público social Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los peces reproductores y alevinos procedentes de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros ingresos Gasto público social
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los peces reproductores y alevinos procedentes de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes.

Señora:

DIANA YOLIMA RICO ARIAS

Grupo de Financiera

U.A.E. Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500082382, del 28 de diciembre de 2016, mediante la cual solicita ampliación del Concepto N° 20162000031871 del 19 de octubre de 2016, sobre el reconocimiento de peces reproductores y alevinos, considerando el hallazgo de índole contable resultante de la auditoría efectuada por la Contraloría General de la República (CGR) para la vigencia 2015, ante la falta de registros relacionados con la cuantificación en la producción y el valor de cada reproductor y alevino.

En lo concerniente al hallazgo sobre los peces reproductores, la U.A.E. Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP) manifiesta que existe información cuantificable y cualificable que permitiría su reconocimiento y medición, pero en lo que respecta a los alevinos, señala que existen dificultades para su incorporación en los estados financieros argumentando que sólo podrían cuantificarse en el momento de su venta o distribución en programas de fomento piscícola y repoblamiento. Lo anterior, considerando que existen factores directos e indirectos que inciden en su supervivencia como lo son el medio ambiente, las corrientes de agua, la mortalidad por estrés, entre otros.

Adicionalmente, la AUNAP señala que otra de las dificultades para la incorporación de los alevinos en sus estados financieros es la falta de información respecto del costeo de los mismos, toda vez que este proceso es efectuado y asumido por las entidades cooperantes en virtud de los convenios de asociación suscritos por la Entidad. De igual manera, manifiesta que en la actualidad se utiliza la subcuenta 521138-Gastos de desarrollo, de la cuenta 5211-Generales para registrar la ejecución de estos convenios. Lo anterior, debido a que la mayor parte de los peces son distribuidos en programas de fomento piscícola y de repoblamiento en los diferentes cuerpos de agua naturales y tan sólo una mínima parte son vendidos.

Por otro lado, la CGN encuentra procedente complementar la doctrina contable emitida mediante el Concepto N° 20162000031871 del 19 de octubre de 2016, considerando que el contenido del mismo se encuentra alineado con los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y es necesario precisar el tratamiento contable de los alevinos y peces reproductores bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

CONSIDERACIONES

En primer lugar, el artículo 655 del Código Civil, estipula lo siguiente respecto de las cosas corporales muebles:

“Artículo 655. Muebles. Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, las cláusulas del Convenio de Asociación N° 000202 del 17 de junio de 2016, celebrado entre la AUNAP y la Fundación Fauna Caribe de Colombia, enviado por la primera entidad mediante comunicación radicada en la CGN con el N° 20165500057702, del 24 de agosto de 2016, establecen:

“PRIMERA. OBJETO: Aunar recursos tecnológicos, técnicos, logísticos, administrativos y financieros entre la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca AUNAP y la FUNDACIÓN FAUNA CARIBE COLOMBIANA - FFCC, con el propósito de lograr el fortalecimiento institucional de las Estaciones Piscícolas de Gigante (Huila), Repelón (Atlántico) y de la Estación de Acuicultura Marina de Bahía Málaga, que permita incrementar la productividad, en pro de cumplir en oportunidad y de fomentar las actividades pesqueras y/o de la acuicultura a través de la producción de alevinos y/o larvas, del re poblamiento de cuerpos de agua naturales y artificiales con especies nativas, y de la capacitación de pescadores y acuicultores, contribuyendo al desarrollo técnico, ambiental, social y económico de esta población objetivo, priorizando a los pescadores artesanales y a los pequeños y medianos piscicultores en las regiones de influencia de las estaciones. (...)

TERCERA: PRODUCTOS. Con respecto a los objetivos establecidos para el presente convenio se espera poder obtener los siguientes resultados: 1) Informe técnico que contenga la información sobre la producción de especies nativas y a través de las estaciones piscícolas y de acuicultura de la AUNAP, tanto en cantidad como en calidad de: 10.000 en la Estación de Acuicultura Marina de Bahía Málaga (Valle del Cauca), 5.000.000 en la Estación Piscícola de Gigante (Huila) y 7.000.000 en la Estación Piscícola de Repelón (Atlántico), con el propósito de apoyar los programas de fomento piscícola y de repoblamiento con especies nativas a nivel nacional... (...)

NOVENA: VALOR DEL CONVENIO Y APORTES. El valor total para el desarrollo del Convenio es de NOVECIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES PESOS MICTE. (\$959.000.000.oo), IVA incluido y demás gastos directos indirectos en que se incurran, representados así: 1. APORTE DE LA AUNAP: OCHOCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES PESOS M/CTE. (\$895.000.000) correspondiente a la vigencia fiscal del año 2016, amparados presupuestalmente mediante Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 5816, de 14 de marzo de 2016. 2 APORTE DE LA FUNDACIÓN FAUNA CARIBE COLOMBIANA: SESENTA Y CUATRO MILLONES DE PESOS M/cte. 64.000.000.oo), tal como consta en el certificado de

contrapartida expedido por Representante Legal de LA FUNDACIÓN, en bienes y servicios.
(...)

DÉCIMA PRIMERA.- MÉCANISMOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIDAD DE LOS RECURSOS APORTADOS POR LAS PARTES: FFCC se obliga a llevar en cuenta exclusiva que genere rendimientos financieros, con registros contables y administrativos que permitan el control de los recursos que la AUNAP le entregue para la ejecución del presente convenio como los intereses generados, y a presentar los informes que requiera la AUNAP, así como los estados de aplicación y una relación detallada de los gastos, de acuerdo con las normas usuales de contabilidad y en la forma y periodicidad que la AUNAP le solicite. (...)

DÉCIMA SÉPTIMA: DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL. La información aportada por las partes para el desarrollo del presente Convenio seguirá siendo de su propiedad. Las obras perseguibles por derecho de autor, los objetos, procedimientos o diseño técnico que sean creados, desarrollados o transferidos por las partes en cumplimiento del presente Convenio, tendrá el reconocimiento de los derechos morales a favor del autor — creador, de acuerdo a las disposiciones legales. En todo caso FFCC y la AUNAP llevarán los créditos respectivos por la información y conocimiento que se llegará a producir en el marco del presente convenio, y otorgarán los créditos respectivos si en el marco de este convenio se llegase a trabajar con terceros, para la generación de dicha información. Toda creación, invención, documentos, información transmisible o similar que resulte con ocasión a la cooperación, por causa o como consecuencia de la ejecución y desarrollo del convenio, será de propiedad exclusiva de la AUNAP. Así mismo, todos los bienes, elementos, documentación y/o información que se adquieran o generen con recursos financieros del convenio y en estricta sujeción al Plan Operativo del Convenio serán de propiedad exclusiva de la AUNAP, quien tendrá derecho exclusivo sobre toda la propiedad intelectual y otros derechos de propiedad incluso, entre otros, patentes, derechos patrimoniales de autor y marcas registradas, respecto de los productos, procesos, inventos, ideas, know-how, Biotecnología, o documentos y otros materiales que se creen o desarrollen en ejecución del objeto del convenio...

DÉCIMA OCTAVA.- PROPIEDAD DE LOS BIENES. Todos los bienes y elementos que se adquieran o generen con recursos del convenio y en estricta sujeción al plan operativo para la ejecución del presente convenio, serán de propiedad exclusiva de la AUNAP, debiendo LA FUNDACION responder por su conservación, uso adecuado, pérdida o deterioro, sin perjuicio del desgaste o deterioro natural de los mismos, así como efectuar la entrega de los bienes a la AUNAP a la terminación del convenio o antes cuando la AUNAP lo solicite... (...)" (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la regulación contable expedida por la CGN en el ejercicio de sus

competencias constitucionales y legales, establecen lo siguiente:

Régimen de Contabilidad Pública precedente

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) precedente, establece lo siguiente respecto de las bases de valuación del costo histórico, costo de reposición y valor de realización:

“132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico. (...)

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, las Normas técnicas relativas a los activos, dispuestas en el PGCP del RCP precedente, señalan lo siguiente respecto de los inventarios y de las propiedades, planta y equipo:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal. (...)

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente.

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. (...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El reconocimiento de la amortización en las entidades contables públicas del gobierno general afecta directamente el patrimonio, excepto para los semovientes y plantaciones agrícolas asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. (...)

172. El valor de los semovientes y de las plantaciones agrícolas se amortizará durante el lapso que se considere como ciclo productivo, de acuerdo con métodos de reconocido valor técnico... (...) (Subrayado fuera de texto)

Complementariamente, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP precedente, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1505-BIENES PRODUCIDOS: “Representa el valor de los bienes que han sido obtenidos por la entidad contable pública mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos (...)” (Subrayado fuera de texto)

1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA: “Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1520-PRODUCTOS EN PROCESO: “Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta, para suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.” (Subrayado fuera de texto)

1610-SEMOVIENTES: “Representa el valor de los animales de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título y destinados al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros (...)” (Subrayado fuera de texto)

4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas (...)” (Subrayado fuera de texto)

5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5508-MEDIO AMBIENTE “Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad contable pública para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS: “Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El numeral 6.2 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente respecto de la medición fiable de los elementos que conforman los estados financieros:

“...La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad...” (Subrayado fuera de texto)

En relación con la medición de los activos, el numeral 6.3.4 de este mismo documento, señala lo siguiente:

“6.3.4.1. Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo...

Según este criterio, los activos se reconocen inicialmente por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de algunos activos se puede asignar al resultado a través de la depreciación o amortización, pero también pueden ser objeto de ajuste por el reconocimiento de pérdidas. La pérdida es el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos provenientes de un activo han disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las de su consumo. Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones y mejoras. (...)

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este...

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente... (...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. (...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de 'imparcialidad' en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables). (...)

6.3.4.6. Valor neto de realización

El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta (...)" (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Norma de inventarios prevista en el Marco Normativo incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, establece:

"9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación... (...)

9.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición (...)

Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo. (...)" (Subrayado fuera texto)

Paralelamente, la Norma de propiedades, planta y equipo del marco normativo en mención, establece:

"10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

10.2. Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo (...)

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la

distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. (...)

Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo." (Subrayado fuera de texto)

En contraste, la Norma de activos biológicos de este mismo marco normativo, señala:

"17.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos biológicos, los animales vivos y las plantas, que se empleen en el desarrollo de la actividad agrícola...

Una actividad agrícola es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.

La transformación biológica de los activos comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación, que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Los productos agrícolas son los productos recolectados que proceden de los activos biológicos de la entidad.

Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola, se contabilizarán de acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo. (...)

17.2. Medición inicial

Un activo biológico se medirá al valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el precio de compra del activo biológico se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Los demás costos asociados con la transacción se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

Si el valor de mercado no se puede determinar en forma fiable, el activo biológico se medirá por su costo de reposición y si no hay una medición fiable del costo de reposición,

la entidad medirá el activo al costo, el cual comprende todas las erogaciones directamente relacionadas con la adquisición del activo biológico y con su proceso de transformación. (...)

17.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los activos biológicos que se esperen vender a precios de mercado se medirán al valor de mercado menos los costos de disposición o, a falta de este, por el costo de reposición. Por su parte, los activos biológicos que se esperan distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán por el costo de reposición. Cualquier diferencia entre el valor en libros del activo biológico y el valor de mercado menos los costos de disposición, o el costo de reposición, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

Si el valor de mercado o el costo de reposición no se pueden medir en forma fiable, el activo biológico se medirá posteriormente por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado... (...) (Subrayado fuera de texto)

De forma complementaria, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA: “Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento (...)” (Subrayado fuera de texto)

1610-SEMOVIENTES: “Representa el valor de los animales que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea pecuaria. También incluye los semovientes de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1980-ACTIVOS BIOLÓGICOS A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) MENOS COSTOS DE DISPOSICIÓN: “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de

venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su valor de mercado menos los costos de disposición (...)” (Subrayado fuera de texto)

1981-ACTIVOS BIOLÓGICOS A COSTO DE REPOSICIÓN “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su costo de reposición. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su costo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4808 INGRESOS DIVERSOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”

5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5508-MEDIO AMBIENTE: “Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines (...)” (Subrayado fuera de texto)

5890-GASTOS DIVERSOS: “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y el contexto suministrado por la AUNAP, se concluye que el tratamiento contable de los peces reproductores y alevinos en el marco de la regulación contable expedida por la CGN en el ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, es el siguiente:

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

a) Peces reproductores y alevinos destinados para al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros:

Los peces reproductores y alevinos que la AUNAP mantiene para al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros, cuya vida útil probable en condiciones normales exceda un año y que no se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos en el curso normal de la operación, deben ser reconocidos como propiedades, planta y equipo, por el costo histórico, o por el valor pactado en los convenios de asociación y, en ausencia de ambos, por el costo estimado por la Entidad empleando métodos de reconocido valor técnico.

Del mismo modo, conviene señalar que ante la dificultad de realizar un conteo físico de los peces, deben emplearse metodologías idóneas que contemplen los factores ambientales y biológicos para estimar razonablemente el tamaño de la población de semovientes por estaque.

Dado que la producción de peces reproductores y alevinos se realiza a través de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, la AUNAP debe efectuar los siguientes registros contables:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos originados en virtud de este tipo de convenios se contabilizan en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1610-SEMOVIENTES.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, se amortizan durante su ciclo productivo y son objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El costo de reposición y el valor de realización se determinan de acuerdo a lo establecido en los párrafos 136 y 137 del PGCP del RCP precedente, los cuales fueron transcritos en la sección de consideraciones de este concepto.

Aun cuando la intención de la AUNAP con los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, no es la comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos en el curso normal de la operación, el ingreso o el gasto que surjan por la enajenación eventual de estos activos deben ser contabilizados de la siguiente manera:

Si el valor neto obtenido por la enajenación de los activos es superior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Si el valor neto obtenido por la enajenación de los activos es inferior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, o 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE si el propósito es la distribución en cuerpos de aguas naturales. Si se presenta enajenación a título gratuito o a precios no significativos en favor de pescadores artesanales o pequeños y medianos piscicultores, se debita la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

b) Peces reproductores y alevinos destinados para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos en el curso normal de la operación.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos o producidos por la AUNAP con la intención de ser comercializados o suministrados en forma gratuita a la comunidad o a precios económicamente no significativos, deben reconocerse como inventarios por el costo histórico o por el valor pactado en los convenios de asociación y, en ausencia de ambos, por el costo estimado por la Entidad empleando métodos de reconocido valor técnico.

Como se señaló en el literal anterior, debe estimarse el tamaño de la población de peces reproductores y alevinos, ante la dificultad de realizar un conteo físico de los mismos. Para el efecto, debe emplearse metodologías idóneas. La metodología utilizada debe

contemplar los factores ambientales y biológicos que afectan directa o indirectamente la cantidad de semovientes por estanque.

Dado que la producción de peces reproductores y alevinos se realiza a través de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, la AUNAP debe efectuar los siguientes registros contables:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos que hayan sido obtenidos mediante procesos de transformación efectuados por las entidades cooperantes y que ya se encuentran disponibles para ser comercializados o suministrados en forma gratuita a la comunidad o a precios económicamente no significativos, deben ser contabilizados por la AUNAP en la subcuenta 150542-Semovientes, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Los peces reproductores y alevinos que requieren de procesos de transformación adicionales por parte de las entidades cooperantes para que estén disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos, deben ser contabilizados por la AUNAP en la subcuenta 152033-Semovientes, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos por las entidades cooperantes, que no requieran de un proceso de transformación adicional para ser comercializados o suministrados gratuitamente a la comunidad o a precios económicamente no significativos, deben ser contabilizados por la AUNAP en la subcuenta 151012-Semovientes, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como inventarios, que vayan a ser comercializados se actualizan al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. El valor de realización se determina de

acuerdo a lo establecido en el párrafo 137 del PGCP del RCP precedente, el cual fue transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

Por su parte, los peces reproductores y alevinos clasificados como inventarios, que vayan a ser suministrados gratuitamente a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, no serán objeto de actualización.

Con motivo de la venta de los peces reproductores y alevinos y con independencia de si la transacción se efectúa a precios económicamente significativos o no, la AUNAP debe trasladar el valor de los inventarios a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 62-COSTO DE VENTA DE BIENES. Tratándose de la distribución gratuita de los peces en programas de fomento piscícola y de repoblamiento en los diferentes cuerpos de agua naturales, el valor de los inventarios se traslada en el momento de la entrega o liberación las subcuentas 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, respectivamente.

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

a) Peces reproductores y alevinos destinados para la investigación, educación, entretenimiento, esparcimiento o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola.

Los peces reproductores y alevinos que sean destinados fundamentalmente para la investigación, educación, entretenimiento, esparcimiento o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola y que no se esperen vender en el curso de las actividades ordinarias de la AUNAP y se prevea usarlos durante más de un periodo contable, se deben reconocer como propiedades, planta y equipo por el costo, el cual corresponde al valor de los desembolsos efectuados en la adquisición, nacimiento y transformación de los peces, antes de que estén en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser utilizados por la Entidad.

Sobre la dificultad manifestada por la AUNAP para realizar el conteo físico de los peces, es de anotar que la utilización de estimaciones razonables es parte esencial en la preparación de los estados financieros y no menoscaba la fiabilidad de los mismos; razón por la cual, debe estimarse la cantidad de peces reproductores y alevinos empleando metodologías idóneas.

Ahora bien, considerando que la AUNAP suscribe convenios de asociación con entidades cooperantes para garantizar la producción de los peces, es necesario que se establezcan

las acciones y controles del resorte administrativo que garanticen el suministro oportuno de la información relativa al costo y a la población estimada de los semovientes a través de informes técnicos periódicos preparados por estas entidades.

Los registros contables que debe efectuar la AUNAP en el desarrollo de este tipo de convenios, se señalan a continuación:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos que se originen en la ejecución de los convenios de asociación, se contabilizan en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1610-SEMOVIENTES.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, se deprecian en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio y son sujetos de comprobación del deterioro del valor conforme a lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

En concordancia con el criterio del costo, los desembolsos posteriores relacionados con el proceso de transformación de los peces, se registran como un mayor valor de la propiedad, planta y equipo y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación.

Aun cuando la intención de la AUNAP con los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, no es la venta, o la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, el ingreso o el gasto que surjan por la enajenación eventual de estos activos deben ser contabilizados de la siguiente manera:

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es superior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es inferior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 GASTOS DIVERSOS, o 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE si el propósito es la distribución en cuerpos de aguas naturales. Si se presenta enajenación a título gratuito o a precios de no mercado en favor de pescadores artesanales o pequeños y medianos piscicultores, se debita la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

b) Peces reproductores y alevinos gestionados para su transformación biológica con la intención de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros peces adicionales.

Los peces reproductores y alevinos gestionados para su transformación biológica que se tengan con la intención de vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, consumir u obtener de ellos productos agrícolas u otros peces adicionales, deben reconocerse como activos biológicos por el valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia que resulte entre este valor y el costo, debe reconocerse como un ingreso o un gasto en el resultado del periodo.

En caso de no existir una medición fiable del valor de mercado menos los costos de disposición de los peces, se utilizará subsidiariamente el costo de reposición, y a falta de esta medición, los peces reproductores y alevinos deben reconocerse por su costo.

Como se ha señalado anteriormente, deben emplearse metodologías idóneas que consideren factores ambientales y biológicos para estimar razonablemente el tamaño de la población de peces reproductores y alevinos, ante la imposibilidad de efectuar un conteo físico de los semovientes.

Adicionalmente, la AUNAP debe establecer las acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de la información relativa al costo y a la población estimada de los semovientes que provienen de los convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, con el propósito de incorporarlos o actualizar la información sobre los mismos en sus estados financieros.

Los registros contables que debe efectuar la AUNAP en el desarrollo de este tipo de convenios, se detallan a continuación:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos que se originen en la ejecución de los convenios de asociación, se contabilizan en las subcuentas respectivas de las cuentas 1980-ACTIVOS BIOLÓGICOS A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) MENOS COSTOS DE DISPOSICIÓN, 1981-ACTIVOS BIOLÓGICOS A COSTO DE REPOSICIÓN o 1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, según corresponda.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como activos biológicos que se esperan vender a precios de mercado, deben actualizarse al valor de mercado menos los costos de disposición, o en su defecto por su costo de reposición. La diferencia presentada respecto del valor en libros debe ser contabilizada como un ingreso o un gasto del periodo, según corresponda.

Por su parte, los peces reproductores y alevinos que se esperan distribuir de forma gratuita o a precios de no mercado, deben actualizarse por el costo de reposición, reconociendo en el resultado del periodo cualquier diferencia entre este valor y el valor en libros del activo.

Los peces reproductores y alevinos cuyo valor de mercado menos los costos de disposición o costo de reposición no puedan medirse fiablemente, se miden posteriormente por su costo y se deprecian en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Adicionalmente, son sujetos de comprobación del deterioro del valor conforme a lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Los desembolsos posteriores relacionados con el proceso de transformación de los peces, se registran como gasto en el resultado del periodo si los activos son medidos al valor de mercado menos los costos de disposición o al costo de reposición. En caso de que se

midan al costo, estos desembolsos se contabilizan como un mayor valor del activo y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación.

Los peces adicionales que se obtienen a partir de la procreación de los peces existentes, deben contabilizarse como una ganancia en el resultado del periodo por cambios en el valor de mercado menos los costos de disposición o en el costo de reposición, la cual es atribuible a cambios físicos de la población.

No obstante, si los peces adicionales se obtienen de peces reproductores medidos al costo, los nuevos ejemplares deben contabilizarse por el costo, el cual corresponde al valor de los desembolsos efectuados para llevar a cabo su nacimiento y transformación antes de que estén en la ubicación y en las condiciones necesarias para su utilización o disposición.

El ingreso o gasto que surja en la venta, distribución en forma gratuita o a precios de no mercado de los peces reproductores y alevinos, debe ser contabilizado por la AUNAP de la siguiente manera:

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es superior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es inferior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 GASTOS DIVERSOS, o 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE si el propósito es la distribución en cuerpos de aguas naturales. Si se presenta enajenación a título gratuito o a precios de no mercado en favor de pescadores artesanales o pequeños y medianos piscicultores, se debita la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

c) Peces reproductores y alevinos adquiridos por la entidad con la intención de comercializarse o distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación y que no requieran ningún proceso de transformación.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos por la entidad con la intención de comercializarse o distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación y que no requieran ningún proceso de transformación, deben ser reconocidos como inventarios por el costo de adquisición.

Como se ha mencionado en apartados anteriores, la cantidad de peces reproductores y alevinos debe estimarse empleando metodologías idóneas, considerando los limitantes para efectuar un conteo físico de los mismos.

Si la adquisición de los ejemplares se efectúa mediante convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, la AUNAP debe establecer las acciones y mecanismo de control de índole administrativo para garantizar el suministro oportuno de la información relativa al costo y a la población estimada de los peces adquiridos.

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos en la ejecución de los convenios de asociación, se contabilizan en la subcuenta 151012-Semovientes, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como inventarios que se esperan comercializar a precios de mercado, deben actualizarse al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Entretanto, los ejemplares que se esperan distribuir de forma gratuita o a precios de no mercado, deben actualizarse al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

Si el valor neto de realización o el costo de reposición de los semovientes es inferior al costo, la diferencia corresponde a una pérdida por deterioro del valor de los inventarios, susceptible de reversión cuando las circunstancias que la originaron hayan desaparecido.

Con motivo de la venta de los peces reproductores y alevinos y con independencia de si la transacción se efectúa en condiciones comerciales o no, la AUNAP debe trasladar el valor de los inventarios a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 62-COSTO DE VENTA DE BIENES. Tratándose de la distribución gratuita de los peces en programas de fomento piscícola y de repoblamiento en los diferentes cuerpos de agua naturales, el valor de los inventarios se traslada en el momento de la entrega o liberación las subcuentas

550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, respectivamente.

Con el presente pronunciamiento se complementa la doctrina contable emitida mediante el Concepto N° 20162000031871 del 19 de octubre de 2016.

CONCEPTO No. 20172000036751 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Costo de ventas Costos de transformación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la producción de publicaciones distribuidas a la comunidad de manera gratuita y comercializadas en menor medida

Doctora

AMELIA ESCOBAR CHACÓN

Profesional Senior Administrativo Contable e Impuestos

Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500028082, del día 13 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Instituto recibe recursos por parte del Ministerio de Medio Ambiente recursos por funcionamiento e inversión, de dichos recursos se elaboran publicaciones para distribuir a la comunidad en talleres y actividades de la entidad y un pequeño porcentaje es comercializado, que manejo contable debe realizarse bajo el nuevo marco normativo contenido en la resolución 533 de 2015 a estas publicaciones? se debe registrar como inventarios o como gasto en la ejecución del proyecto?”

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2830

El Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera para las Entidades de Gobierno, acoge los siguientes principios de contabilidad pública:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, sobre la definición y reconocimiento de los ingresos, costos y gastos, el marco conceptual establece:

“6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes. (...)

6.1.6. Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos (con independencia de que en el intercambio, se recuperen o no los costos) y que dan como resultado decrementos en el patrimonio. (...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o junto con la disminución en los pasivos resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

Cuando la entidad tenga ingresos por transacciones con contraprestación, estos se reconocerán sobre la base de una asociación directa con los cargos en los que se haya incurrido para la obtención de tales ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, el ingreso derivado de la venta de los bienes se reconocerá al mismo tiempo que los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas. (...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, sobre el reconocimiento de inventarios establece:

"9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio. (...)

9.2.2. Costos de transformación

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1 Producción de bienes

El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las Normas de Propiedades, Planta y Equipo, y Activos Intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumplan con los requisitos establecidos para

calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma. (...)

Cuando la entidad produzca bienes, acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Para la producción de publicaciones, el reconocimiento inicial de las erogaciones, mano de obra, materiales y otros costos asociados a este proceso deberá realizarse en la subcuenta que corresponde de la cuenta 7116-IMPRESOS Y PUBLICACIONES, al costo de la adquisición.

Una vez terminado el proceso de producción, el costo asociado a las unidades terminadas de publicaciones será trasladado a la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Este costo será determinado mediante la aplicación del sistema de costeo definido por la entidad.

Así las cosas, para el reconocimiento de las publicaciones distribuidas de manera gratuita a la comunidad mediante el desarrollo de actividades y talleres propios de la entidad, una vez se realice la entrega de las publicaciones, el Instituto deberá registrar un débito en la subcuenta 511121-Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, como uno de los componentes de la ejecución del respectivo proyecto misional, y un crédito en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Por su parte, para las publicaciones comercializadas, una vez surta la venta, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 620507-Impresos y publicaciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, al costo de transformación, y un crédito en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

CONCEPTO No. 20172000047491 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Actualización del valor de terrenos y edificaciones clasificados como inventarios

Doctor
CÉSAR AUGUSTO CASTAÑO JARAMILLO
Subdirector Administrativo y Financiero
Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500030232, del 28 de junio de 2017, en la cual plantea que en la elaboración de las políticas contables para la aplicación de NICSP en lo relacionado con inventarios, se definió que el valor de los inmuebles, que corresponden a bienes adquiridos a través de cesión gratuita otorgada por el Municipio de Medellín y de la compra de predios en reasentamientos, que conforman el banco de lotes, es actualizado anualmente de acuerdo al avalúo catastral; y, el valor de las construcciones, en donde se contabiliza la ejecución a la fecha de los diferentes proyectos habitacionales que se realizan a través de fideicomisos, los cuales se registran como gasto una vez sean otorgados los subsidios por parte del Instituto a través de resolución, se actualiza mensualmente con base en los extractos reportados por la entidad fiduciaria.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. Respecto a los inmuebles, contabilizados en la subcuenta 151002 – Terrenos, de la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, ¿cuál sería el registro contable a realizar cuando se actualiza el valor del inmueble con el avalúo catastral?
2. Para las construcciones, reconocidas en la subcuenta 151003 – Construcciones, de la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, ¿cómo se contabiliza bajo NICSP la diferencia entre el avalúo catastral y el avalúo comercial?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, incorporado mediante la Resolución 628 de 2015, expedida por la CGN, establece en su numeral 5, relativo a Normalización y regulación de la Contabilidad Pública:

“(…)

5.2.3 Marco normativo para entidades de gobierno

Este Marco normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno.

El Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.

(…)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno menciona en el numeral 6, relacionado con la definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, que:

“(…)”

6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.

En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. Dependiendo de lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos y con el fin de lograr una representación fiel, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento.

Los criterios de medición se pueden clasificar dependiendo si son valores de entrada o salida, si son observables o no en un mercado abierto, y si son mediciones específicas o no para una entidad.

(...)

6.3.4 Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

(...)

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más bajarequerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

El potencial de servicio restante es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

Cuando el costo de reposición se utiliza, el costo de los servicios refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen para la prestación de los servicios (y no el costo de adquisición). Esto proporciona una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros” (subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, establece en el Capítulo I – Activos que:

“(…)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Los productos agrícolas se reconocerán como inventarios en el momento de su cosecha, es decir, en el momento en que el producto se separa del activo biológico del que procede o cuando cesa el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de Activos Biológicos.

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

(...)

9.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

(...)

El valor neto de realización y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

El ajuste del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición, según corresponda, se calculará para cada partida, aunque la entidad podrá agrupar partidas similares o relacionadas. En todo caso, el ajuste no se realizará para partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios como ajustes sobre la totalidad de las materias primas o de los productos terminados.

(...)” (subrayado fuera del texto).

De igual manera, dentro del marco normativo mencionado previamente, se establece en el numeral 4, relativo a políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, que:

“4.1 Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“(…)”

Cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las mercancías adquiridas.
- 2- El valor de los bienes recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El costo de las mercancías vendidas.
- 2- El valor de las mercancías devueltas a los proveedores.
- 3- El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con bienes adquiridos.

(...)

Cuenta 1926 – DERECHOS EN FIDEICOMISO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.
- 2- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización.
- 2- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas con anterioridad, es importante mencionar en primer lugar que la entidad, al estar bajo el perímetro de aplicación de la regulación contable pública, no debe aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), sino el Marco Normativo para entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 533 de 2015, que si bien tiene como referente a las NICSP, corresponde a un desarrollo propio de la CGN.

En segundo lugar, para el caso de los inmuebles clasificados como inventarios dentro de la subcuenta 151002 – Terrenos, de la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, atendiendo a que serán distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, se tendrá en cuenta, de acuerdo a la Norma de inventarios, que su valor solo será actualizado para efectos de asegurar que el inventario se encuentre medido al menor valor entre el costo y el costo de reposición, de acuerdo a los parámetros establecidos en el marco conceptual para determinar dicho valor, lo cual difiere significativamente del avalúo catastral.

Por su parte, para las construcciones que se trasladan a fideicomisos, es importante considerar que inicialmente, al momento de realizar dicho traslado, los activos reconocidos dentro de la cuenta 151003 – Construcciones, de la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, deben ser reclasificados a la subcuenta 192603 – Fiducia mercantil – Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926 – DERECHOS EN FIDEICOMISO. A partir de dicha reclasificación, se tendrá en cuenta que el valor de tales derechos se actualizará de acuerdo al valor reportado periódicamente por la entidad fiduciaria, y no con base en el avalúo catastral. Con base en ello, cuando de acuerdo al valor reportado, el valor de los derechos se haya incrementado, la entidad debitará la subcuenta 192603 - Fiducia mercantil – Constitución de patrimonio autónomo, y acreditará la subcuenta 480225 – Ganancia por derechos en fideicomiso, de la cuenta 4802 – OTROS INGRESOS; y en caso contrario, se acreditará la cuenta del activo contra un débito en la subcuenta 580408 – Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20172000058451 DEL 15-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Costo de ventas Costos de transformación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la producción de publicaciones distribuidas a la comunidad de manera gratuita

Doctora

CLAUDIA LUCIA SAENZ BLANCO

Directora General

Instituto para la Investigación Educativa y Desarrollo Pedagógico - IDEP

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500035842, del 4 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Dentro del curso normal de sus actividades el Instituto para la Investigación Educativa y Desarrollo Pedagógico — IDEP, lleva a cabo publicaciones a través de libros, los cuales son entregados a la comunidad educativa del Distrito Capital a título gratuito, técnicamente el nuevo marco normativo para entidades de gobierno define que estas publicaciones se deben tratar como “Inventarios”, sin embargo el marco conceptual define que las características fundamentales de la información financiera son la relevancia y la representación fiel, y a su vez define la relevancia de la siguiente forma:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.”

Por otra parte en documento elaborado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP denominado: “Documento de práctica de la NIIF. Aplicación de la materialidad o importancia relativa”, define lo siguiente en cuanto a la materialidad en el reconocimiento y medición contables:

“EVALUACION DE MATERIALIDAD EN EL RECONOCIMIENTO Y MEDICION

Los requerimientos de reconocimiento y medición conforme a las NIIF se aplican si su efecto es significativo para los estados financieros.”

Lo anterior quiere decir que a pesar de que las normas para el reconocimiento y medición establezcan el tratamiento de dichos activos como “Inventarios”, si la entidad considera que no poseen materialidad o importancia relativa, puede dejar de reconocerlos como un activo.

Con relación a las publicaciones a través de libros, revistas y magazines que se producen en la entidad, al final del periodo contable el número de unidades tiende a ser cero, lo cual representa un valor sin “importancia relativa” frente al valor total de los activos de la entidad. Por otra parte, se considera que dichos activos tampoco poseen características cualitativas que sean significativas para la toma de decisiones.

CONSULTA

La entidad pública puede utilizar estos criterios de materialidad e importancia relativa para no reconocer estas publicaciones dentro de los estados financieros como activos, sino como un gasto público social, teniendo además en cuenta que se considera que no

poseen materialidad y que para poder conocer su valor al final del periodo se requiere la implementación de un sistema de costos oneroso para la entidad”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

La Ley 298 de 2006, por la cual se crea la CGN, establece:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...) (Subrayado fuera del texto)

El Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera para las Entidades de Gobierno, establece las siguientes características de la información financiera:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características

fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes". (Subrayados fuera del texto)

Adicionalmente, Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera para las Entidades de Gobierno, acoge los siguientes principios de contabilidad pública:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, sobre el tratamiento contable de la producción de publicaciones distribuidas a la comunidad de manera gratuita, la CGN emitió el concepto N° 20172000036751, el día 11 de julio de 2017, dirigido a la doctora Amelia Escobar, profesional senior administrativo contable e impuestos del Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt, en el cual se concluye:

“Para la producción de publicaciones, el reconocimiento inicial de las erogaciones, mano de obra, materiales y otros costos asociados a este proceso deberá realizarse en la subcuenta que corresponde de la cuenta 7116-IMPRESOS Y PUBLICACIONES, al costo de la adquisición.

Una vez terminado el proceso de producción, el costo asociado a las unidades terminadas de publicaciones será trasladado a la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Este costo será determinado mediante la aplicación del sistema de costeo definido por la entidad.

Así las cosas, para el reconocimiento de las publicaciones distribuidas de manera gratuita a la comunidad mediante el desarrollo de actividades y talleres propios de la entidad, una vez se realice la entrega de las publicaciones, el Instituto deberá registrar un débito en la subcuenta 511121-Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, como uno de los componentes de la ejecución del respectivo proyecto misional, y un crédito en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Por su parte, para las publicaciones comercializadas, una vez surta la venta, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 620507-Impresos y publicaciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, al costo de transformación, y un crédito en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA”.
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Por mandato constitucional en su artículo 354 y por la Ley 298 de 1996, la competencia de la CGN para resolver consultas, se limita a la interpretación y aplicación de las normas de contabilidad pública expedidas por ella misma.

Las entidades de gobierno, como lo es el Instituto para la Investigación Educativa y Desarrollo Pedagógico – IDEP, no pueden pretender acoger los pronunciamiento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y menos aún si éstos son interpretaciones de la Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF expedidas por un regulador internacional, pues les corresponde aplicar la regulación local, en este caso el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, expedido por la CGN.

Ahora bien, el Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera para las Entidades de Gobierno establece que para que la información financiera sea útil a los usuarios, es decir que contribuya a la rendición de cuentas, toma

de decisiones y control, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, y que para que sea relevante debe ser material y tener valor predictivo. Por tanto, es tarea de la entidad establecer criterios de materialidad respecto a la naturaleza de sus operaciones o con la magnitud de las partidas, de tal forma que la información sea relevante para los usuarios de la información, pero en el caso de los inventarios, no podrá considerarse ausencia de materialidad, por el hecho que su saldo a final del período contable sea insignificante, si su dinámica a lo largo de este, es representativa.

Para efectos del reconocimiento de los hechos económicos prevalece los principios de devengo y esencia sobre la forma, lo que implica que cada hecho económico deba ser reconocido en el momento que suceda, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalente al efectivo que se deriva de estos, y atendiendo a su esencia económica, independiente a la forma legal que da origen a los mismos.

Por tanto, aunque el número de unidades de publicaciones existentes al final del periodo contable no sea representativo, si los hechos económicos acaecidos durante el período denotan un movimiento importante, la entidad deberá realizar el reconocimiento contable de las publicaciones realizadas por el Instituto para ser entregadas de forma gratuita a la comunidad educativa del Distrito Capital, de acuerdo a lo establecido en el concepto emitido por la CGN, con número de radicado 20172000036751, dirigido a la doctora Amelia Escobar, Profesional Senior Administrativo Contable e Impuestos del Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt, expuesto en las consideraciones, así:

El reconocimiento inicial de las erogaciones, mano de obra, materiales y otros costos asociados al proceso de producción de publicaciones deberá realizarse en la subcuenta que corresponde de la cuenta 7116-IMPRESOS Y PUBLICACIONES, al costo de la adquisición.

Una vez terminado el proceso de producción, el costo asociado a las unidades terminadas de publicaciones será trasladado a la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Este costo será determinado mediante la aplicación del sistema de costeo definido por la entidad.

Con la entrega de las publicaciones a la comunidad de manera gratuita, el Instituto deberá registrar un débito en la subcuenta 511121-Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, como uno de los componentes de la ejecución del respectivo proyecto misional, y un crédito en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

CONCEPTO No. 20172000066071 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Arrendamientos Intangibles
	SUBTEMAS	Procedimiento contable de los bienes recibidos en dación de pago y adquiridos bajo la modalidad de arrendamiento financiero.

Doctor

HÉCTOR FABIO CASTRO CALVO

Alcaldía de Pereira

Pereira -Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500041452, del día 11 de septiembre de 2017, en la cual se señala:

“...Comedidamente me permito solicitar su orientación en relación con las siguientes cuentas las cuales (sic) se encuentran bajo el catálogo de cuentas precedente y en el nuevo marco de la resolución 620 estas no se encuentran incluidas.

1930 BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO

1941 BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING

1942 DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

16. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

(...)

16.1. Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo...

16.2.2. Contabilización para el arrendatario

16.2.2.1 Reconocimiento

Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

(...)

16.2.2.3 Medición posterior

(...)

Para la medición posterior del activo recibido en arrendamiento, la entidad aplicará la norma que corresponda, de acuerdo con la clasificación del activo. Para el cálculo de la depreciación o amortización de los activos recibidos en arrendamiento, la entidad utilizará la misma política definida para los demás activos similares que posea. Si no existe certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente durante el periodo que sea menor entre su vida útil y el plazo del arrendamiento...” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 461 de 2017 y contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece como uno de los principios de contabilidad, el siguiente:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, le corresponde a la entidad contable pública a partir de juicios profesionales y atendiendo los principios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, determinar el registro contable de los bienes recibidos en dación de pago y arrendamiento financiero, dentro de las opciones contempladas en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, en concordancia con la decisión que se haya tomado respecto de su uso o destino.

Bajo este entendido, la entidad contable pública deberá decidir el uso que le dará a dichos activos recibidos en dación de pago, ya sea para su enajenación o para ser usados en el desarrollo de su operación, y determinar así la(s) norma(s) aplicable(s), según la destinación que se haya otorgado al bien. Algunos casos que podrían presentarse con los

bienes recibidos en dación de pago, son los siguientes, siempre que cumplan con la totalidad de los criterios de reconocimiento de los activos:

- Si decide usar el bien inmueble o mueble recibido en dación de pago durante más de un periodo contable y no espera venderlo en el curso de las actividades ordinarias, deberá reconocerlo en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

En consecuencia, deberá aplicar los criterios de reconocimiento, medición y revelación definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, así como lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo, según corresponda.

- Si decide tener el inmueble principalmente para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas, deberá reconocer el activo en la subcuenta 195102-Inmuebles de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, así como aplicar los criterios de reconocimiento, medición y revelación contenidos en la Norma de propiedades de inversión, además de los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo para la medición posterior.

- Si el bien recibido en dación de pago corresponde a un activo intangible, deberá reconocerlo en la subcuenta respectiva de la cuenta 1970-INTANGIBLES y aplicará lo dispuesto en la Norma de Intangibles para el reconocimiento, medición y revelación de dichos bienes, así como lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo, según corresponda.

- Si decide vender la porción del bien mueble e inmueble recibido en dación de pago, la entidad deberá registrarlo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Por lo tanto, aplicará lo dispuesto en la Norma de Inventarios, incluyendo lo establecido para el reconocimiento del deterioro cuando el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, sea inferior al costo del inventario.

Ahora bien, en cuanto a los activos recibidos bajo la modalidad de arrendamiento financiero, se debe determinar si realmente se están trasladando al arrendatario sustancialmente los riesgos y ventajas asociados al activo para configurarse como un arrendamiento financiero, adicional, el arrendatario deberá seguir el procedimiento de la norma de Arrendamientos para clasificar el arrendamiento como financiero.

Si el arrendamiento se clasifica como financiero, el arrendatario reconocerá el activo como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda a la naturaleza y destino del bien, y seguirá el procedimiento indicado en cada norma para darle el tratamiento contable a dichos activos recibidos en arrendamiento financiero.

CONCEPTO No. 20172000108061 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios Patrimonio Público Incorporado
	SUBTEMAS	Registros contables por la restitución de los bienes entregados en el marco del Programa de Vivienda Gratuita

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Patrimonio Ingresos por Transferencias Gastos
	SUBTEMAS	Registros contables por la restitución de los bienes entregados en el marco del Programa de Vivienda Gratuita

Doctor

ALEJANDRO QUINTERO ROMERO

Director Ejecutivo- Fondo Nacional de Vivienda- FONVIVIENDA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500052802 del 5 de diciembre de 2017, mediante la cual presenta consulta en los siguientes términos:

“Teniendo en cuenta que en la mesa de ayuda realizada el 17 de noviembre de 2017, en las instalaciones de la Contaduría, en la cual se solicita asesoría con relación al registro contable que debe realizar el Fondo Nacional de Vivienda, por la restitución de los subsidios en especie entregados en el marco del Programa de Vivienda Gratuita que se

revocaron por el incumplimiento de las obligaciones del beneficiario inicial; es decir las viviendas restituidas y titularizadas a favor de FONVIVIENDA, hasta que se vuelvan a asignar a un nuevo beneficiario del subsidio.

Conforme a lo anterior, surgen las siguientes inquietudes a efecto de obtener los lineamientos sobre la elaboración de los registros contables.” (...)

Presenta los antecedentes del tema y formula los siguientes interrogantes

1. ¿A qué cuenta del grupo 15 de inventarios se debe registrar el valor de las restituciones del subsidio en especie a 31 de diciembre de 2017, y bajo el nuevo marco normativo - Normas internacionales, cuál es su homologación?
2. Bajo el nuevo marco normativo, la cuenta de patrimonio público incorporado no existe, ¿A qué cuenta se debe reclasificar?
3. Con relación al deterioro bajo el nuevo marco normativo, ¿cuál sería su registro contable?
4. Bajo marco contable precedente y el Nuevo Marco Normativo, ¿Cuál sería la forma de medir inicialmente cada activo (casa) recibido por concepto de restitución? ¿Cuál sería su medición posterior? Las casas recibidas provienen de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.
5. Si el valor del subsidio determinado internamente corresponde a 70 salarios mínimos mensuales vigentes (\$51.640.190) para este año, ¿La medición inicial puede exceder dicho valor tomando como referencia un valor de mercado o costo de reposición? ¿Qué afectación tendría en el entendido que dichas casas serán entregadas posteriormente a un nuevo beneficiario?

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

El párrafo 132 del marco conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad pública – RCP, señala lo siguiente:

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública

para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los párrafos 158, 162 y 163 sobre las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en relación con los inventarios, señalan:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico (...)

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. (...). No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado.

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1510 - MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, como: “Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

La dinámica, indica que: “SE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos. (...) (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 modificada por la Resolución 484 de 2017, en el numeral 5 define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el

proceso de generación de información a cargo de las entidades de gobierno, señalando, entre otros, los siguientes principios:

“(…) Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (…)” (Subrayados fuera de texto)

El citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayado fuera de texto)

La norma sobre inventarios contenida en el numeral 9 del capítulo I Activos del marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017, dispone: “INVENTARIOS 9.1. Reconocimiento 1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (Subrayado fuera de texto)

2. Medición inicial (…)

Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad

medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (Subrayado fuera de texto)

9.3. Medición posterior.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, ... Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, ... , se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición (...)

Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo. (...) (Subrayado fuera de texto)

Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización.

9.4. Reconocimiento en el resultado (...)

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

El numeral 1.3 del capítulo IV Ingresos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, respecto de las transferencias, determina que: “Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el instructivo 002 de 2015 en el cual se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno, en relación con los inventarios, dispone lo siguiente: (...)

b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los del literal a), según su naturaleza, en bienes adquiridos que se van a comercializar o a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, (...)

f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, ..., que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)

Por su parte el catálogo de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

“15. INVENTARIOS

DESCRIPCIÓN En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse sin contraprestación en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (Subrayado fuera de texto)

1510- MERCANCIAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las mercancías adquiridas.
- 2- El valor de los bienes recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

3145 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y

pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los bienes y derechos incorporados.

. (...)

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal. DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por concepto de otras transferencias.

5550- SUBSIDIOS ASIGNADOS

Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

CONCLUSIONES

1. Interrogantes No. 1, 2 Y 4

k. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Los bienes restituidos en favor de FONVIVIENDA deben registrarse debitando la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, por el costo histórico, el cual, al no conocerse el valor de adquisición o el importe original deberá ser determinado empleando métodos de reconocido valor técnico, como lo determina el párrafo 132 del

Marco conceptual del RCP. Como contrapartida se utilizará la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

I. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto atendiendo los principios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017 y de conformidad con en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, el registro contable de los bienes restituidos es el siguiente.

Registro de saldos iniciales a primero de enero de 2018 y a partir de esta fecha

Para efectos del proceso de transición a la nueva regulación contable, la entidad deberá incorporar el valor de las viviendas en la subcuenta 151003 Construcciones, de la cuenta 1510 Mercancías en existencia, por el costo de reposición o valor de mercado. La diferencia resultante de comparar el costo histórico registrado a 31 de diciembre de 2017 con el costo el costo de reposición o el valor de mercado calculado en la fecha de transición se registrará directamente en la subcuenta 314505-Inventarios de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Ahora bien, los bienes que sean objeto de recuperación con posterioridad al 31 de diciembre de 2017, se reconocerán estableciendo su valor de conformidad con lo indicado en la norma de ingresos sin contraprestación, esto es a valor de mercado o a costo de reposición, y registrando un débito a la subcuenta 151003 Construcciones, de la cuenta 1510 MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, con crédito a la subcuenta 442810 Bienes o recursos expropiados en caso de configurarse una expropiación propiamente dicha, o en la subcuenta 442890 – Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con estas últimas subcuentas se sustituye, para el caso consultado, el registro de la extinta cuenta 3125 PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO.

Interrogante No. 3

Con relación al deterioro, los inventarios cuya finalidad es distribuirlos gratuitamente o a precios de no mercado, de conformidad con lo establecido en el numeral 9.3 de la norma de inventarios, en la medición posterior se medirán por el menor valor entre el costo y el costo de reposición. Si el costo de reposición es inferior al costo de los bienes reconocidos como inventarios, la diferencia se reconoce como gasto en el resultado del periodo,

debitando la subcuenta 535002 Mercancías en existencia, de la cuenta 5350-DETERIORO DE INVENTARIOS, con crédito a la subcuenta 158002 Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS.

Ahora, si con ocasión de la preparación de los saldos iniciales a primero de enero de 2018, los bienes presentan indicio de deterioro, deber efectuarse el cálculo respectivo y registrarse mediante un débito en la subcuenta 314505 Inventarios, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Interrogante No. 5

Como se indicó en el numeral 1 de estas conclusiones, la medición inicial corresponde al valor de mercado o el costo de reposición, con independencia que este valor exceda los 70 salarios mínimos mensuales vigentes, situación que es ajena a lo dispuesto en la regulación contable. Por lo tanto, la entidad deberá resolver el asunto desde la perspectiva de la normatividad que regula los subsidios de vivienda, y de ello dependerá el procedimiento contable. Así por ejemplo si se llegare a modificar o completar tal regulación estableciendo que el nuevo beneficiario debe cancelar el importe que excede el límite de los 70 salarios mínimos, entonces procede un registro por dicho diferencial en la subcuenta que corresponda de la cuenta 13846 Enajenación de activos, de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En términos generales la afectación contable cuando los bienes se entreguen los bienes a un nuevo beneficiario, será un débito a la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS por el valor en libros, con crédito a la subcuenta 151003-Construcciones 151003 Construcciones, de la cuenta 1510 MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

CONCEPTO No. 20172000109071 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Venta de servicios Costo de ventas - Servicios Costos de transformación – Otros servicios
	SUBTEMAS	Costos e ingresos por realización de avalúos comerciales

Doctor

WINSTON DARÍO HERNÁNDEZ PARRADO

Subgerente Administrativo y Financiero

ESP U.A.E. de Catastro Distrital (UAECD)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500052612, del día 04 de diciembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital — UAECD, en el proceso de implementación de las normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP, con base en lo establecido en la Resolución No. 484 de 2017 y el instructivo N°- 002 de 2015, requiere elevar ante ustedes una consulta, para tener claro el reconocimiento de los costos e ingresos con contraprestación que ejecuta esta Entidad.

La UAECD dentro de sus procesos misionales, ejecuta convenios con otras entidades y con particulares, con el fin de realizar avalúos comerciales, ejecutados con personal de planta y contratistas, los cuales a su vez, también de manera simultáneamente, realizan los avalúos para actualización del censo catastral del Distrito Capital, con lo cual, se dificulta establecer una estimación fiable de los costos incurridos en la elaboración de los avalúos comerciales con las otras entidades y con particulares, en este sentido, no aplicaría lo establecido en el anexo del marco normativo según lo señala la Resolución No. 484 de octubre 2017, en el numeral 9.2.2.2 (medición inicial de inventarios).

De igual manera, el reconocimiento del ingreso se registra cuando se culmina la realización del avalúo, de acuerdo a lo estipulado en el convenio administrativo y solo hasta este momento se puede estimar con fiabilidad el importe del ingreso por dicho avalúo.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluye dentro de los principios de la contabilidad pública la Asociación, como “el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

El numeral 9.2.2.2 de la norma de inventarios, del capítulo I de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, establece:

“9.2.2.2 Prestación de servicios

14. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

15. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la entidad haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

16. Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas o al gasto, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán a los inventarios, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores.” (Subrayado fuera del texto)

El párrafo 20 del numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, define errores como: “...las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

De acuerdo con el principio de asociación, los ingresos provenientes de la realización de avalúos comerciales por parte de UAECD deben estar asociados con los costos y gastos en los que se incurrieron para producir tales ingresos. Por lo tanto, la entidad debe adelantar las estrategias administrativas que sean necesarias para determinar el costo de la prestación del servicio por avalúos comerciales, el cual se medirá por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este.

La entidad deberá acumular las erogaciones originadas en la prestación del servicio en las cuentas de costos de transformación, trasladando posteriormente el costo de la prestación del servicio por avalúos comerciales al costo de ventas, previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán transitoriamente al final del periodo contable a los inventarios cuando la entidad haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, como por ejemplo que no se pueda estimar con fiabilidad.

Al inicio del periodo contable, se reclasificarán los inventarios por prestación de servicios hacia las cuentas de costos de transformación, para continuar su acumulación. Una vez se puedan reconocer los ingresos asociados a la prestación del servicio, se reconocerá el respectivo costo de ventas.

De no identificar claramente los costos y gastos asociados a los ingresos con contraprestación por realización de avalúos comerciales, optando por reconocer la totalidad de las erogaciones como gastos, la entidad estaría incurriendo en un error contable, caso en el cual, cuando ocurra el evento, le corresponde aplicar la norma de Políticas contables, cambio en estimaciones y corrección de errores.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000341 del 05-01-2017

20172000056031 del 05-09-2017

20172000105301 del 16-11-2017

3.5 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20172000000131 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes de propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, usados por el Ministerio de Relaciones Exteriores. Obligatoriedad de celebrar un contrato de comodato entre las entidades. Obligatoriedad de realizar anualmente avalúos técnicos a todas las propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo. Medición del deterioro de propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo. Depreciación, valor residual y deterioro de Bienes históricos y culturales al servicio de la Entidad para propósitos administrativos. Uso del IPC para ajustar el valor actualizado del activo en periodos anteriores, conforme la alternativa tres del Instructivo N° 002 de 2015. Procedimiento para determinar los saldos iniciales de los bienes con valores menores a 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Doctora
ARAMINTA BELTRÁN URREGO
Directora Administrativa y Financiera
Ministerio de Relaciones Exteriores
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007890 - 2, del día 05 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

1. Con la entrada en vigencia del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, ¿el Ministerio de Relaciones Exteriores debe continuar reflejando en su contabilidad los bienes de propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones

Exteriores, clasificados bajo la regulación actual como bienes de uso permanente sin contraprestación, considerando que luego de efectuado el análisis por parte de las dos entidades, se concluyó que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores es quien cumple con la mayoría de requisitos para reflejar los bienes en su información contable?

2. En el caso que el Ministerio de Relaciones Exteriores deba continuar reflejando en su contabilidad tales bienes, ¿es obligatorio que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores entregue en Comodato todos sus bienes al Ministerio de Relaciones Exteriores?

3. ¿Anualmente se deben hacer avalúos técnicos a todas las Propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo? ¿Cuál es la periodicidad para realizar los avalúos técnicos?

4. ¿Es pertinente fijar como política contable a partir de la fecha de transición que únicamente las Propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo cuyo valor en libros sea superior a 50 salarios mínimos mensuales legales vigentes sean objeto de medición por deterioro o es obligatorio verificar si existe perdidas por deterioro sobre todos los bienes que se encuentren clasificados como propiedades, planta y equipo en el estado de situación financiera, con independencia de su cuantía?

5. ¿Los bienes históricos y culturales que se encuentren al servicio de la Entidad para propósitos administrativos son objeto de depreciación con la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo? Adicionalmente, ¿se debe fijar valor residual y hacer medición por deterioro a los bienes históricos y culturales?

6. ¿Se puede tomar como saldo inicial de propiedades, planta y equipo a partir de la fecha de transición el valor resultante de los avalúos que fueron realizados al 31 de diciembre de 2015, sin efectuarle ningún tipo de actualización, debido a que en la comunicación mencionada en el primer párrafo no se precisa si es procedente actualizarlos con el IPC que sea certificado por el DANE al 31 de diciembre de 2016?

7. ¿Cuál es el procedimiento contable para determinar los saldos iniciales de los bienes con valores menores a 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, considerando que los mismos no deben ser valuados bajo la regulación actual?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Reconocimiento de los bienes de propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, usados por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

El numeral 6.1.1. del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, define Activos en los siguientes términos:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 2. Obligatoriedad de celebrar un contrato de comodato entre las entidades.

Entre las funciones de la CGN, contempladas en el Artículo 2° del Decreto N° 143 de 2004, se destacan la referente con emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN y ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.

Preguntas 3 y 4. Obligatoriedad de realizar anualmente avalúos técnicos a las Propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo y medición del deterioro de dichos bienes.

El numeral 20 del Capítulo I Activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, relativo a la Norma del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, señala lo siguiente:

“20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales...

La entidad definirá en sus políticas contables los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo, al final del periodo contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición. (...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad podrá utilizar el costo de reposición como el valor del servicio recuperable."
(Subrayado fuera del texto)

Pregunta 5. Depreciación, valor residual y deterioro de Bienes históricos y culturales al servicio de la Entidad para propósitos administrativos.

El numeral 12.1. de la Norma de bienes históricos y culturales señala lo siguiente:

"12.1. Reconocimiento

(...) Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda". (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 6. Uso del IPC para ajustar el valor actualizado del activo en periodos anteriores, conforme lo dispuesto en la alternativa tres del Instructivo N° 002 de 2015.

El acápite iii del literal d) del numeral 1.1.9. del Instructivo N° 002 de 2015 señala:

"1.1.9. Propiedades, planta y equipo

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo

Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...). (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 7. Procedimiento para determinar los saldos iniciales de los bienes con valores menores a 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

El numeral 4.1.1 del Marco Conceptual define en los siguientes términos la Relevancia como característica fundamental de la información:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios...

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...) (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. El Ministerio de Relaciones Exteriores y el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exterior son las entidades encargadas de definir quién debe reconocer los activos señalados en la consulta, a la luz de lo expuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la Doctrina Contable Pública, a partir de juicios profesionales que aborden de manera integral los criterios de reconocimiento del activo.

Por lo tanto, si como resultado de la evaluación conjunta se determina que quien tiene el control sobre los bienes, es decir, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes del activo y adicionalmente dispone de una medición monetaria fiable, es el Fondo

Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exterior, será este el responsable de reconocer los activos en su situación financiera y aplicar lo dispuesto en la Norma relativa a la naturaleza del bien. De lo contrario, le corresponderá al Ministerio de Relaciones Exteriores realizar el reconocimiento, medición y revelación de los bienes inmuebles.

2. De conformidad con las competencias legales y constitucionales, la CGN no imparte pronunciamientos sobre la pertinencia de celebrar contratos de comodato para los bienes usados por el Ministerio de Relaciones Exteriores que son de propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exterior, toda vez que es una decisión de tipo administrativo de las entidades adoptar las medidas y actos administrativos o jurídicos que consideren pertinentes para delimitar con precisión las condiciones de uso y control de los bienes, en consonancia con lo indicado en el punto inmediatamente anterior.

3. El nuevo Marco Normativo no obliga a las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, a efectuar anualmente avalúos técnicos sobre las propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, para efectos de la determinación del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, el Marco Normativo establece que únicamente cuando existan indicios de deterioro del valor, la entidad deberá calcular el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición. En caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

Por lo anterior, cuando existan indicios de deterioro, la Entidad podrá decidir el uso de una alternativa de medición que permita determinar el costo de reposición y dé alcance a lo dispuesto en la Norma del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, según sea el caso, que represente fielmente la realidad económica de cada bien. En consecuencia, el uso del avalúo técnico para la determinación del costo de reposición de los activos no generadores de efectivo será decisión de tipo administrativo de la Entidad, para efectos de determinar el costo en el cual la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente.

4. La nueva regulación contable establece que se aplicará lo dispuesto en las Normas del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo y generadores de efectivo únicamente a los activos que se consideren materiales, de conformidad con la política contable que defina cada entidad, de cara a sus particularidades, en la cual se establezcan los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de deterioro, sin detrimento de los controles administrativos que alternamente se adopten a efectos de garantizar la preservación del Patrimonio Público,

de manera que en las respectivas notas a los estados financieros se revele información correspondiente a los bienes que bajo esta política no son objeto de deterioro.

5. Frente al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, los bienes muebles e inmuebles declarados como históricos y culturales mediante acto administrativo, pero que en la práctica son destinados para uso administrativo, para la producción o suministro de bienes, la prestación de servicios o para la generación de ingresos producto de su arrendamiento, se deben reconocer, medir, revelar y presentar conforme a lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual incluye, entre otras aspectos, la determinación del cargo por depreciación cuando se encuentren en la ubicación y condiciones necesarias para ser usados, determinado sobre el valor del activo menos el valor residual, distribuido sistemáticamente a lo largo de su vida útil, a menos que se produzca la baja en cuentas del activo o el valor residual del bien supere su valor en libros.

Así mismo, el valor residual de la propiedad, planta y equipo se estimará, a menos que la entidad considera que durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, razón por la cual el valor residual puede ser cero. Adicionalmente, la Entidad deberá aplicar la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo, según corresponda.

6. Si la Entidad opta por utilizar la alternativa tres para la medición inicial de propiedades, planta y equipo contenida en el literal d) del numeral 1.1.9. del Instructivo N° 002 de 2015, será necesario que el valor actualizado del activo en periodos anteriores sea ajustado para reflejar los cambios en un índice general o específico de precios. Así lo anterior, la Entidad podrá usar el IPC, siempre y cuando el valor de mercado del activo que se está midiendo en la fecha de transición sea equivalente con el valor actualizado en periodos anteriores ajustado con el IPC.

7. Para la determinación de los saldos iniciales de los bienes muebles en la fecha de transición cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes y que cumplan con los criterios de reconocimiento de activos, además de ser susceptibles de clasificarse como Propiedades, planta y equipo, de los cuales no se cuente con un valor actualizado en un periodo anterior debido a que el Régimen de Contabilidad Pública Precedente no obliga su actualización, la Entidad podrá optar por las alternativas i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición o ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, a fin de establecer los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo.

CONCEPTO No. 20172000000141 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Reconocimiento del Claustro San Agustín entregado mediante comodato, sin pronunciamiento de las entidades territoriales propietarias.

Doctora

AMELIA ESCOBAR

Profesional – Sub. Financiera y administrativa

Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007802-2, del día 30 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“El Instituto recibió en comodato por parte de la Alcaldía de Villa de Leyva un bien denominado Claustro de San Agustín desde el 16 de diciembre de 1996, en donde funciona una de sus sedes, la cual se dedica principalmente al cuidado de las colecciones biológicas, uno de los objetos misionales del Instituto. Actualmente el bien se encuentra registrado en cuentas de orden, pero debido a que a partir del 1 de enero de 2017 entra en vigencia la resolución 533 de 2015, en donde se establece que para reconocer un activo en los estados financiero de la entidad se debe analizar las siguientes condiciones, independiente de que se tenga la titularidad o no:

1. Un recurso controlado por la entidad
2. Que provenga de sucesos pasados
3. Y de los cuales se esperan generen un potencial de servicio y/o beneficios económicos futuros.

Puntos que fueron analizados y que a consideración nuestra cumple el comodato para ser reconocido como activo del Instituto, pero para evitar duplicidad en el balance de la

nación y no afectar la razonabilidad del mismo, se envió carta a la Alcaldía de Villa de Leyva y a la Gobernación de Boyacá expresando la intención de reconocer dicho activo, a la fecha esta comunicación no ha tenido respuesta, situación que nos establece los siguientes interrogantes, ¿Puede el Instituto reconocer el activo en sus estados financieros independiente de que no se reciba respuesta por parte de las entidades consultadas? ¿En caso dado que pueda ser reconocido, el Claustro de San Agustín, éste debe ser catalogado como Propiedad, planta y equipo o como un Bien Histórico y Cultural, teniendo en cuenta que el Claustro es considerado Monumento Nacional, por encontrarse ubicado en el casco urbano de Villa de Leyva, en el perímetro histórico del municipio, el cual fue declarado como Monumento de acuerdo con el Decreto 3641 de 1954?.”

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El artículo 2201 del Código Civil establece:

“ARTICULO 2201. DERECHOS DEL COMODANTE.El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el

potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente." (Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establecen lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
- c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) puede ser difícil estimar su vida útil.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte. (...)

12.2. Medición Inicial

(...) Cuando se adquiera un bien histórico y cultural en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.” (Subrayado fuera de texto)

Por último, frente a los contratos de comodato, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto CGN N° 20162000023571 de fecha 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaría de Hacienda del Municipio de Yumbo (Valle), señaló lo siguiente:

“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.

- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Al desarrollar un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Ahora bien, si el Instituto efectuó una evaluación de la cual se concluye que se cumplen las condiciones para incorporar el activo en los saldos iniciales con ocasión de la aplicación del nuevo marco normativo a partir del 1 de enero de 2018 (según Resolución N° 693 de 2016), y no se ha obtenido pronunciamiento de las entidades territoriales, deberá preferirse una nueva comunicación, notificando que esta entidad procederá a reconocer en su estado de situación el Claustro de San Agustín, extendiendo copias a los organismos de control fiscal de las entidades públicas involucradas en el caso.

Por otra parte, si el Claustro de San Agustín cumple con las condiciones para ser clasificado como propiedad, planta y equipo, se reconocerá, medirá, revelará y presentará de acuerdo con la Norma de Propiedades, planta y equipo, contenida en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, aunque haya sido declarado como un bien histórico y cultural.

CONCEPTO No. 20172000000301 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes utilizados para la prestación de servicios públicos domiciliarios recibidos a través de contratos de comodato

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras - deudoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes utilizados para la prestación de servicios públicos domiciliarios entregados a través de contratos de comodato.

Doctor
SERGIO JESÚS AMARIS FERNÁNDEZ
Gerente
Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P.
Barrancabermeja - Santander

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500054532, del 8 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la pertinencia de incorporar en la situación financiera de la Empresa los bienes entregados en comodato por parte del Municipio de Barrancabermeja para la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el

propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional." (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, aplicable a las entidades de gobierno, indica:

"6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se

han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, estableció el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, cuando la entidad comodante es una entidad de gobierno, así:

“...En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable

mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que no está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las entidades inmersas en los contratos de comodato, razón por la cual se requiere que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. y el Municipio de Barrancabermeja, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto de los Marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente.

Del consenso efectuado entre las dos entidades, podría determinarse que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. controla la infraestructura si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de los mismo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos inherentes a la infraestructura.

Así mismo, podría concluirse que el Municipio de Barrancabermeja ejerce control de la infraestructura, si tiene la capacidad para usarla o definir el uso que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, evaluando entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad de Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por lo anterior, es menester de las partes que intervienen en el contrato de comodato, identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, y esta a su vez controla o regula los servicios que debe proporcionar el comodatario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y controla a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del contrato.

Definido lo anterior, las partes deben aplicar el tratamiento contable señalado por la Contaduría General de la Nación para la situación respectiva, de conformidad con las conclusiones señaladas en el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto.

CONCEPTO No. 20172000000431 DEL 06-01-2017

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de infraestructura educativa de un Municipio no certificado en el Estado de Situación Financiera

Doctor
ARMANDO GÓMEZ
Contador
Municipio de Timbio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007943-2, del 7 de diciembre de 2016, en la cual consulta: ¿La infraestructura educativa del municipio no certificado, debe incluirse en el estado de situación del Municipio o del Departamento, de acuerdo al nuevo marco normativo de NICSP?

Al respecto, atendemos su solicitud en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

La Ley N° 715 del 21 de Diciembre 2001, Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, prescribe:

“Artículo 16. Criterios de distribución. La participación para educación del Sistema General de Participaciones será distribuida por municipios y distritos atendiendo los criterios que se señalan a continuación. En el caso de municipios no certificados los recursos serán administrados por el respectivo Departamento.

Artículo 17. Transferencia de los recursos. Los recursos de la participación de educación serán transferidos así:

Los distritos y municipios certificados recibirán directamente los recursos de la participación para educación.

Los recursos de la participación para educación en los municipios no certificados y los corregimientos departamentales, serán transferidos al respectivo departamento.

Artículo 18 Administración de los recursos. Los departamentos, los distritos y los municipios certificados administrarán los recursos del Sistema General de Participaciones en cuentas especiales e independientes de los demás ingresos de las entidades territoriales. Estos dineros no harán unidad de caja con las demás rentas y recursos de la entidad territorial. ... (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la

capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que bajo las condiciones de certificación o no certificación subyacen distintas condiciones, se concluye que para dilucidar el reconocimiento contable de los bienes asociados, es menester que las entidades involucradas, realicen de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente a las transacciones que dan lugar al reconocimiento de los inmuebles independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto de los contratos, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para garantizar el reconocimiento del recurso controlado en una sola entidad.

Las entidades que tengan el control y conserven sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos, deberán reconocerlos en su situación financiera.

Como consecuencia de lo anterior, el Municipio, independientemente de que esté o no certificado, en aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, debe incluir en el estado de situación financiera la infraestructura, siempre y cuando tenga el control y los beneficios económicos o potencial de servicios de la misma.

CONCEPTO No. 20172000000581 DEL 11-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	SUBTEMA	Reconocimiento contable Contratos de Comodato Reconocimiento contable de adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA, antes y después de la firma del contrato de comodato. Reconocimiento contable por pago de seguros contra todo riesgo.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Gastos de administración y operación Transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable Contratos de Comodato Reconocimiento contable de adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA después de la firma del Contrato de comodato Reconocimiento contable por pago de seguros contra todo riesgo.

Doctora
FABIOLA RIVERA ROJAS
Subdirectora Administrativa y Financiera
U.A.E. Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA)

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en este Despacho con el No. 20165500075002 de fecha 11 de noviembre de 2016, donde manifiesta, lo siguiente:

“La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA), desde su Creación en septiembre de 2011 ha funcionado en las instalaciones del Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, pero solo hasta el mes de junio de 2016 fue legalizado el Convenio Marco Interadministrativo a título de comodato que formaliza como tal el derecho a uso del inmueble. (...)

Teniendo en cuenta lo anterior y frente al hecho del reconocimiento acorde al Régimen de Contabilidad Pública y de las NICSP de los bienes tanto entregados como recibidos en comodato entre entidades públicas, surge la imposibilidad de poderlos incorporar dentro de los activos de la ANLA, teniendo en cuenta que dicho comodato entrega de manera fraccionada partes del inmueble sin la posibilidad de poder establecer un valor para el mismo (...)

De otro lado se encuentran todas las erogaciones en la cuales la ANLA ha incurrido para las adecuaciones de las instalaciones en función de su cometido estatal como lo son (ventanas, puertas, divisiones para baño, muebles modulares para la cocina, cableado estructurado, puerta de incendios, entre otros), las cuales se han reconocido como activos de la entidad, con la premisa que dichas erogaciones fueron realizadas en vigencias anteriores antes de la firma del respectivo comodato.

En el proceso de depuración contable que se está realizando por la entidad consideramos pertinente terminar de depreciar los activos antes mencionados para el cierre de la vigencia 2016 y de esta manera poder contar con información depurada, acorde a los estándares Internacionales y a la realidad financiera de la entidad.

Con todo lo anterior solicitamos comedidamente nos sea orientado el procedimiento a realizar frente a las siguientes situaciones:

- Reconocimiento contable del comodato.
- Reconocimiento contable de las erogaciones por adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA antes y después de la firma del respectivo comodato.
- Pago de seguro contra todo riesgo.”

A continuación se resuelve la consulta, bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y bajo la el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

CONSIDERACIONES

1. COMODATOS

1.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo dispuesto en Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN. Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general”.

(...) La entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”

1.2 Marco normativo para Entidades de Gobierno

En relación con los contratos de comodato, la CGN ha expedido varios conceptos, entre ellos el Radicado con el N° 20162000023571, dirigido a la doctora AURA G. VELASCO FREYRE Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual concluyó:

“El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (lacomodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el

Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- m. Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- n. Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- o. Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- p. Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- q. Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

- a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin

contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el comodatario, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, el comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS

PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.” (...)

También se expidió el concepto No. CGN N° 20162000033461 dirigido al Ministerio de Defensa Nacional, donde de sus conclusiones se resalta lo siguiente, con relación a la medición:

“Cuando la entidad pública traslade sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a otra entidad, las partes involucradas deben estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, según lo contemplado en la Norma de propiedades planta y equipo, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación y la Norma de subvenciones en el caso de las empresas públicas.” (Subrayado fuera de texto)

2 Reconocimiento contable de las erogaciones por adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA antes y después de la firma del respectivo comodato.

2.1 Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Los párrafos 197 del Marco conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, prescriben:

168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda.

“197. Las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la amortización afecta directamente el patrimonio, excepto para las obras y mejoras en propiedades utilizadas para las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. (Subrayado fuera de texto)

2.2 Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El numeral 10 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dispone lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; (...)

Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. (...)”

3) Pago de seguros

El numeral 6.1.5 del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, señala lo siguiente:

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

6.1.5. Gastos. Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, ... que deban reconocerse en el resultado del periodo.

También, las citadas Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo IV INGRESOS, establecen lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución N° 620 de 2015, mediante la cual se expidió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que deben utilizar las entidades de gobierno sujetas al ámbito de

aplicación del Marco normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

SE DEBITA:

1- El valor causado por concepto de transferencias.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por concepto de otras transferencias.

CONCLUSIONES

1. COMODATOS

1.1 Bajo el Régimen de Contabilidad Precedente

Para el reconocimiento de los bienes entregados y recibidos en comodato le es aplicable el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo para los bienes de uso permanente y sin contraprestación.

Por lo tanto, la U.A.E (ANLA), al ser una entidad de gobierno que recibe el bien por parte de otra entidad de gobierno, registra los bienes por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Por su parte, la comodataria deberá descargar el activo y sus cuentas valuativas, es decir su valor en libros, contra el Capital Fiscal

1.2 Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Con relación al contrato de comodato suscrito por la ANLA con el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, las partes deberán evaluar conjuntamente la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado, como se señaló en el concepto N°20162000023571, enunciado en las consideraciones, el cual es aplicable al caso por usted consultado.

Para efectos de la medición, las partes involucradas deben estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, utilizando las alternativas de medición del activo para cada una de las partes, de conformidad con lo establecido en el Instructivo N° 002 de 2015.

2.Reconocimiento contable de las erogaciones por adecuaciones, instalaciones, mejoras, realizadas por la ANLA antes y después de la firma del respectivo comodato.

2.1 Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Las erogaciones en que incurrió la entidad para adecuar las oficinas, antes del contrato de comodato debieron reconocerse en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, en razón a que la edificación objeto de adecuaciones no es de propiedad del ANLA sino del Ministerio.

Por lo anterior, si las adecuaciones fueron registradas como Propiedades, planta y equipo del ANLA, esta entidad deberá reclasificarlas a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA. La respectiva amortización se registra mediante un débito en la subcuenta 511112-Obras y mejoras en propiedad ajena, con crédito a la subcuenta la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

Si la reclasificación se efectúa posterior a la suscripción del contrato de comodato, esta se realizará a la subcuenta y cuenta del activo donde se encuentren reconocidos los bienes de uso permanente sin contraprestación, siempre que las mismas cumplen con los

criterios de mejoras, es decir que aumente su vida útil, amplíe su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejore la calidad de los productos y servicios, o permita una reducción significativa de los costos. Este mismo procedimiento aplica para las erogaciones que se efectúen con posterioridad a la suscripción del contrato de comodato.

2.1 Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Cuando el receptor del bien o comodatario haya incorporado en activo en su sistema de información contable, las adecuaciones y mejoras que se realicen al bien, se registrarán como un mayor valor del mismo, en la subcuenta y cuenta que lo identifique, siempre que las mismas cumplan con los criterios para su reconocimiento como activo. En caso contrario, deberá registrarse el respectivo gasto.

3- Seguros

Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, si la entidad receptora del activo (comodatario) asume erogaciones por concepto de seguros, los contabilizará como gastos.

Por su parte, si estas erogaciones las asume la entidad comodante (propietaria del activo), esta los contabilizará como gasto por transferencia en la subcuenta 542390-Otras Transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y reconoce la obligación a favor de la aseguradora. La entidad comodataria (receptora del activo) registrará un gasto por concepto de seguros, y como contrapartida acredita la subcuenta 442890-Otras transferencias de la Cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20172000000941 DEL 17-01-2017

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1 TEMA	Propiedades, planta y equipo Intangibles Asuntos no contemplados en una clasificación específica
SUBTEMA	Medición de los libros de biblioteca y CDs cuando no existe avalúos técnicos de su valor Tratamiento contable de las restauraciones sobre un monumento registradas como gastos Tratamiento contable para las bases de datos de consulta adquiridas por la Universidad

Doctora
LUZ DARY SEPÚLVEDA
Contratista para NICSP
Universidad Tecnológica de Pereira
Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500074002 el día 08 de noviembre del 2016, en la cual solicita concepto sobre las siguientes preguntas, complementadas mediante conversación telefónica el día 07 de diciembre de 2016:

- 1) ¿Existe una alternativa para la convergencia de saldos diferente al avalúo técnico actual o anterior para los libros de biblioteca y los CDs con material multimedia y los que vienen incluidos en los respectivos libros?
- 2) ¿Para efectos del proceso de convergencia, se deben activar las restauraciones llevadas al gasto para los monumentos recibidos en donación?
- 3) ¿Para efectos de la convergencia, cuál tratamiento contable se le debe dar a las bases de datos de otras bibliotecas (para consultas)?

Al respecto de lo consultado, me permito indicar:

CONSIDERACIONES

Se expondrán las consideraciones en el siguiente orden:

1) Consideraciones sobre la medición del material bibliográfico y CDs:

- En cuanto a lo considerado en el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones (...)” (Subrayado fuera del texto)

2) Consideraciones sobre restauraciones realizadas sobre bienes históricos y culturales que previamente fueron llevadas al gasto:

- Según lo indicado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en el Catálogo General de Cuentas, se describe la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES como:

“Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional ... (...)”

DINÁMICA

Se debita con: (...)

3. El valor de las restauraciones, reconstrucciones, adiciones y mejoras.” (Subrayado fuera del texto)

3) Consideraciones sobre el tratamiento contable de las bases de datos para el proceso de convergencia:

- Según lo indicado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los activos intangibles se definen como:

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que pueden identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.”

- Adicionalmente, en cuanto a lo considerado en el citado Instructivo:

1.1.14. Activos intangibles

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los activos intangibles son recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. ... (...)”

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. ...
- b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:
 - i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. ... (...)
 - iv) Identificar los intangibles adquiridos que no se derivan de una transacción sin contraprestación y medirlos por el costo del elemento. ... (...)
 - v) Identificar los activos intangibles que tienen vida útil finita y los que tienen vida útil indefinida.
 - vi) Calcular, para los activos intangibles que tienen vida útil finita, la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los numerales i) a v), con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. ...
 - vii) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. ...”

CONCLUSIONES

1) Conclusiones para la medición del material bibliográfico y CDs:

Ante la ausencia de avalúos técnicos para el material bibliográfico y multimedia que no reúna los criterios para ser clasificado como intangible, la Universidad podrá remitirse a lo indicado en el Instructivo 002 de 2015, específicamente a lo mencionado en la primera alternativa de medición del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, la cual permite a la Entidad utilizar el costo ajustado por depreciaciones y deterioros de los libros y CDs, siguiendo el tratamiento contable de convergencia definido para los bienes adquiridos en una transacción con o sin contraprestación.

Al respecto del tratamiento contable de los CDs que acompañan a cada libro, en la medida que al separar ambos bienes, alguno de ellos no cuente con una medición fiable, la Universidad deberá registrarlos como un solo, aplicando lo contenido en el citado

numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 de 2015. Ahora bien, en el caso de que exista un valor fiable para los CDs que hacen parte de los libros, y que sea posible separar claramente el valor de los bienes, la Universidad deberá registrarlos separadamente; en el caso de no haber una separación clara entre los bienes, la Universidad deberá evaluar cuál de ellos, el tangible o el intangible, tiene mayor valor, de tal forma que registre uno solo, siguiendo lo indicado en el numeral 1.1.14 Activos intangibles o el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 de 2015, según corresponda. Para todos los casos, la Universidad deberá indicar en notas a los estados financieros, la información suficiente para entender el hecho económico subyacente.

Ahora, en cuanto a los CDs que contienen material multimedia, la Universidad deberá identificar si este material incluye alguna licencia o derecho, en cuyo caso, registrará el contenido de los mismos observando lo indicado en el numeral 1.1.14 Activos intangibles, de lo contrario, deberá seguir las pautas señaladas anteriormente.

2) Conclusiones para restauraciones realizadas sobre bienes históricos y culturales que previamente fueron llevadas al gasto:

Si los monumentos a los que se hace referencia en la pregunta cumplen con las condiciones de reconocimiento estipuladas en la Norma técnica de bienes históricos y culturales, entonces la Entidad deberá corregir el error y registrar las erogaciones correspondientes a las restauraciones como mayor valor del activo, contra la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, toda vez que no es viable atribuir este hecho al cambio normativo. Así mismo, si no se cumplen las condiciones para registrar los monumentos como bienes históricos y culturales, y partiendo del uso que les dé a los mismos, la Universidad deberá evaluar su correcta clasificación como bienes de uso público o propiedades, planta y equipo, e igualmente deberá tomar dichas restauraciones como mayor valor del bien, utilizando como contrapartida la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2) Conclusiones para el tratamiento contable del acceso a las bases de datos para el proceso de convergencia:

A la luz de lo contemplado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la Universidad deberá evaluar si los mencionados derechos de acceso a las bases de datos cumplen con la definición indicada para los activos intangibles, es decir, pueden identificarse, controlarse, de su utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria es fiable; de ser así, deberá registrar los mismos en la cuenta 1970-INTANGIBLES. La subcuenta

correspondiente podrá ser 197005-Derechos. Por el contrario, de no cumplirse los criterios para reconocerse el mencionado acceso a las bases de datos como un intangible, la Universidad deberá dar de baja el mismo de los estados financieros.

En cuanto al Nuevo Marco Normativo, la Universidad deberá identificar si el acceso a las bases de datos relacionadas en la consulta, cumplen con la definición de activos intangibles dispuesta en el citado Instructivo y en la Norma sobre activos intangibles señalada en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, es decir, este acceso deberá ser identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, controlado, la Universidad debe esperar obtener de él potencial de servicio o beneficios económicos futuros y su medición es fiable; de ser así, para efectos de la conversión de saldos, la Universidad deberá seguir lo indicado en el numeral 1.1.14 Activos intangibles del citado Instructivo. La subcuenta correspondiente podrá ser 197005-Derechos.

Por otro lado, en el caso de que el acceso a las bases de datos deba reconocerse como un intangible según lo indicado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y no sea posible reconocer el mismo como intangible según el Nuevo Marco Normativo, la Universidad deberá dar de baja el recurso utilizando como contrapartida la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000002311 DEL 30-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos- Intangibles
	SUBTEMA	Clasificación, reconocimiento y medición de una biblioteca virtual y los libros digitales de una entidad.

Doctora
JORGE GERMÁN BOLAÑOS MAHECHA
Profesional Universitario
Instituto Nacional para Ciegos - INCI
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500079792, del día 09 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“... un concepto sobre el reconocimiento, medición y clasificación en el CGC de la biblioteca virtual y libros digitales alojados en esta que se tienen para uso, goce y disfrute de la colectividad invidente y que están al servicio de esta en forma permanente. Sobre lo anterior resaltan dos características: sin apariencia física y de investigación y consulta. En cuanto a los libros digitales el Nuevo Catálogo General de Cuentas establece que son bienes de Arte y Cultura — Libros y publicaciones de investigación y consulta.

El nuevo marco normativo señala lo siguiente:

15. ACTIVOS INTANGIBLES

“Reconocimiento:

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.”

Nace confusión entonces sobre la norma que se debe aplicar a la biblioteca virtual y libros digitales alojados en esta. La norma de Bienes de arte y cultura incluye dentro de su alcance a los Libros y publicaciones de investigación y consulta, pero no especifica el tipo de libros: físicos o virtuales. Agradecemos dentro de este concepto no solo incluir la norma que debe aplicarse, sino también el tratamiento de su medición posterior (vida útil, valor residual, depreciación/amortización, deterioro) y las cuentas del nuevo CGC que debemos utilizar para su contabilización.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En la norma de propiedades, planta y equipo, contenida en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 se señala que “Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes

inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento...”
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte la norma de bienes de uso público contenida en el anexo a la misma Resolución enuncia en el reconocimiento lo siguiente:

“Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala lo siguiente con respecto a los activos intangibles:

“15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite, a la entidad, disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios. (...)

15.2. Medición inicial

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización. (...)

15.2.2. Activos intangibles generados internamente

Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad..." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con respecto a la inquietud de la clasificación de los libros digitales y la biblioteca virtual, se aclara que no existe una norma denominada "bienes de arte y cultura", esta es la denominación que se da a la cuenta 1681- bienes de arte y cultura, perteneciente al grupo 16- propiedades, planta y equipo. Adicionalmente, se encuentra en el Catálogo General de Cuentas (CGN) anexo a la Resolución N°620 de 2015, la cuenta 1721- bienes de uso público representados en bienes de arte y cultura, perteneciente al grupo 17- bienes de uso público e históricos y culturales.

Dada la naturaleza tangible de las propiedades, planta y equipo, los libros digitales y la biblioteca virtual no se podrán clasificar en esta categoría de activo, ya que no tienen apariencia física. En cuanto a la norma de bienes de uso público, los recursos mencionados no cumplen con la definición dada en la misma, ya que no son para el disfrute de la colectividad, en tanto su utilización está restringida para las personas que tienen una discapacidad visual certificada.

Teniendo en cuenta la descripción realizada por la entidad, se concluye que la biblioteca virtual y los libros digitales cumplen la definición de activos intangibles, pues son recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física sobre los cuales la entidad posee control y se obtiene un potencial de servicio para las personas con discapacidad visual, por lo cual, se deberán reconocer en esta categoría y medir bajo los criterios expuestos en dicha norma.

La medición inicial se realizará por el costo, dependiendo la forma de obtención del intangible por parte de la entidad. Si se adquirieron de forma separada, el precio de adquisición será el componente principal del costo, si por el contrario el intangible fue desarrollado internamente por la entidad, harán parte del costo los desembolsos realizados para la creación del intangible hasta que hubiese podido operar de la forma prevista por la entidad.

Posteriormente, estos recursos se deberán medir por el costo menos la amortización acumulada (por lo que la entidad deberá determinar si los intangibles tienen una vida útil finita o indefinida, ya que solamente se amortizarán los intangibles si la entidad determina que tienen una vida útil finita) menos el deterioro de valor acumulado. El valor amortizable será aquel que resulte después de disminuir el valor residual del activo, entendiéndose este último como el que la entidad podría obtener por la disposición de los intangibles al finalizar su vida útil. Si la entidad estima que los activos tendrán un valor igual a cero al finalizar su vida útil, estos no tendrán un valor residual por lo que se procederá a amortizar el valor total por el que fueron reconocidos los intangibles.

Si los recursos intangibles tienen una vida útil finita, al menos al final de cada periodo contable la entidad debe revisar si existen indicios de deterioro y en caso de que así fuese, se deberá determinar si efectivamente existe deterioro mediante la estimación del valor recuperable. Por el contrario, si los recursos tienen una vida útil indefinida, la entidad calculará anualmente el deterioro de valor independientemente de si existen indicios de deterioro de valor o no.

Finalmente, dado que la biblioteca virtual y los libros digitales son recursos independientes, se deberán reconocer y medir por separado, de acuerdo con la forma de adquisición y las características de cada uno.

Con base en las categorías establecidas en el CGC anexo a la Resolución N° 620 de 2015, si se cumplen los criterios anteriormente señalados, se clasificarán así:

- La biblioteca virtual podrá ser reconocida en la subcuenta 197007- Licencias, de la cuenta 1970- ACTIVOS INTANGIBLES, si lo que posee la entidad es una licencia para utilizar el software o la aplicación, o en la cuenta 197008- Softwares, de la cuenta 1970- ACTIVOS

INTANGIBLES, si la entidad adquirió o generó el software completo o la aplicación y tiene el control del mismo.

- Los libros virtuales, respecto de los cuales la entidad adquiere un derecho de uso al poderlos dejar al servicio de determinados usuarios, se clasificarán en la subcuenta 197005- Derechos, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

CONCEPTO No 20172000017941 DEL 14-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Control de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde al Municipio

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos

Doctor
OMAR MORALES CONTRERAS
Gerente
Empresa Municipal de servicios Públicos de Tauramena
Tauramena- Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500080392, el día 14 de diciembre de 2016, en la cual consulta:

“... ¿Al no existir Contrato de Comodato o Acuerdo de Concesión a quien corresponde el control de los bienes, bajo el entendido que fue la alcaldía del Municipio de Tauramena quien realizó con recursos propios la contratación para posterior construcción de las redes urbanas que prestan el servicio público?

Es dable puntualizar que mediante acuerdo municipal el municipio de Tauramena entrego la prestación de servicio de acueducto, aseo y alcantarillado a la empresa municipal de

servicios públicos de Tauramena EMSET S.A E.S.P como institución creada por disposición directa de la ley de servicios públicos domiciliarios, por tal razón, urge clarificar el mecanismo contable y jurídico para implementar el proceso correcto....”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN N° 414 DE 2014

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece: (...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de

igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones indican lo siguiente:

“CAPÍTULO I ACTIVOS

(...) 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

10.5 Revelaciones

La empresa revelará para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos: (...)

i) el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos.

j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se

reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar); y (...)

(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.

La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) la empresa puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) el intangible le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

12.2 Medición inicial

(...)

Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

CAPÍTULO IV INGRESOS (...)

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. (...)

2.2 Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. (...)

Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN N° 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

No es de la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación determinar a quién corresponde el control de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, pues ello corresponde a la voluntad de la partes. Por lo tanto, es necesario que la Empresa y el Municipio, evalúen y definan conjuntamente las

condiciones y alcance de la entrega de tales activos, en forma tal que les sea claro para ambas partes, identificar a quien corresponde el control, a efectos que puedan aplicar apropiadamente los procedimientos contables que a continuación se señalan, de cara al Marco Normativo que le corresponde a cada entidad.

Para ello deberán tener presente que la Empresa controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacen parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

En contraste, el Municipio ostentará el control de los bienes afectos a la prestación de los servicios públicos al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Una vez definido el control, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

a) Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla la infraestructura, será la entidad territorial la encargada de reconocerla en sus activos, teniendo en cuenta que su operación y su explotación fue concedida a la Empresa prestadora de servicios.

Por su parte, la Empresa evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por el Municipio a la empresa operadora de forma gratuita.

b) Si conjuntamente se concluye que es la empresa quien controla los bienes por la prestación de los servicios, éstos serán incorporados en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos.

En consecuencia, se aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, y sus modificaciones, considerando que la infraestructura es entregada por el Municipio a la empresa sin contraprestación.

CONCEPTO No. 20172000018481 DEL 16-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Protocolo para dar de baja elementos de oficina que están en desuso

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Protocolo para dar de baja elementos de oficina que están en desuso

Doctor

GUSTAVO HERNANDEZ

Secretario de gobierno

Alcandía Municipal de Carcasi

Carcasi -Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20175500004922, del día 01 de febrero de 2017 en la cual pregunta:

“Cuál es el protocolo a seguir legalmente para dar de baja elementos de oficina que están en desuso, ya no se utiliza hace años, para evitarnos contratiempos con los órganos de control”

CONSIDERACIONES

El procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, establece en los siguientes numerales:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos,

elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública”

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810- EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-

RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521- Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el siguiente numeral señala:

“10.4. Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando la propiedad, planta y equipo queda permanentemente retirada de uso y no se esperan beneficios económicos futuros por su disposición o un potencial de servicio. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo...” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para efectos del proceso contable, le entidad en uso de sus facultades, deberá definir administrativamente los procedimientos internos que contribuyan a mejores controles contables. En ese marco, ésta deberá evaluar la necesidad de conformar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, que entre sus funciones tendrá: revisar y analizar la depuración de los valores contables que afecten la situación patrimonial de la entidad, para presentar un cierre contable integral con información financiera fiable y efectuar las recomendaciones que considere pertinente, para que la instancia administrativa adopte las decisiones que a su juicio correspondan.

Por último, y una vez realizada administrativamente la baja de elementos de Propiedades, planta y equipo que no cumplen los criterios para ser reconocidos como tales, se deberán cancelar las correspondientes cuentas que conforman su valor en libros y reconocer la diferencia en el gasto del periodo.

CONCEPTO No. 20172000024561 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo

		Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para la incorporación de activos en uso totalmente depreciados.
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Medición inicial de propiedades, planta y equipo, conforme al Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones. Incorporación de los ajustes por inflación aplicados hasta el año 2001 en la medición inicial de propiedades, planta y equipo.

Doctora
FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
Subdirectora Financiera
Departamento Nacional de Planeación (DNP)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000678-2, del día 15 de febrero de 2017, en la cual solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes relacionadas con “activos que se encuentran totalmente depreciados y que aún prestan sus servicios a la Entidad, ya no por su vida útil o potencial de servicios, los cuales transcurrieron mucho tiempo atrás, sino por su vida económica o física, es decir, por el tiempo que perdure el equipo o hasta cuando la Entidad disponga de los recursos económicos para reemplazarlo”:

1. ¿Qué procedimiento contable se debe adelantar la Entidad en el año 2017, con relación a los activos en uso cuyo valor en libros es cero? ¿Es posible darlos de baja de los estados contables y llevar un control administrativo o presentar el costo histórico actual (precio de adquisición + ajustes por inflación) y recalcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de ajuste teniendo en cuenta la nueva vida útil?
2. ¿Para efectos de determinar los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, fecha a partir de la cual entra a regir el nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno, es posible utilizar diferentes métodos para valorar activos de un mismo tipo o clase?

Por ejemplo: un vehículo que por superar los 35 SMMLV se le practicó un avalúo técnico con una firma de evaluadores, el cual se utilizará como costo el 1° de enero de 2018 cuando entre a regir el nuevo marco normativo, no obstante, se tiene otro vehículo que por encontrarse totalmente depreciado no fue objeto de avalúo por la firma; ¿pasaría con el costo histórico y su depreciación recalculada a la nueva útil estimada?

3. ¿Los ajustes por inflación que se aplicaron hasta el año 2001 tanto al costo como a la depreciación acumulada no deben pasar como parte del costo de los activos al 1° de enero de 2018?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Incorporación de los bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la Entidad:

El párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), relativo a la Prudencia como Principio de contabilidad pública, señala que “cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos”. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, de los párrafos 127 al 130 se definen las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, entra las cuales se destaca “que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad” (Subrayado fuera del texto) y “que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”. (Subrayado fuera del texto)

Entre las diferentes bases de valuación que permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, ajustándose a los propósitos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia, los párrafos 136 y 137 del PGCP define Costo de Reposición como “el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a

los existentes” (Subrayado fuera del texto) y el Valor de Realización como “el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales”. (Subrayado fuera del texto)

El numeral 10 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Régimen de Contabilidad Precedente, establecen que “la vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo” (subrayado fuera del texto).

Dicha vida útil debe ser revisada anualmente y cuando las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por lo que se podrá fijar una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio, conforme a lo dispuesto en el numeral 11 del Procedimiento mencionada en el párrafo anterior.

Así mismo, los numerales 14 y 17 del mismo Procedimiento establecen lo siguiente:

“14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable. (...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR , según el tipo de operación”. (Subrayado fuera del texto)

En cuanto al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo establece que “el valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores”. (Subrayado fuera del texto)

2. Medición inicial de propiedades, planta y equipo, conforme al Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones:

El numeral 6.2.1. del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 señala que “se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente”. (Subrayado fuera del texto)

El Instructivo N° 002 de 2015 establece los procedimientos para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, entre los cuales se destaca el Procedimiento de propiedades, planta y equipo, el cual indica que, entre otros, la entidad debe Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza y medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

3. Incorporación de los ajustes por inflación aplicados hasta el año 2001 en la medición inicial de propiedades, planta y equipo:

El numeral 10.2. de la Norma de propiedades, planta y equipo nombra entre los elementos del costo “el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para

su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad”.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

1. Procedimiento para incorporar activos en uso totalmente depreciados:

Es necesario recordar que el Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece que para definir la vida útil de una propiedad, planta y equipo las entidades deben considerar los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que espera percibir del activo. Es así como la vida útil es el tiempo durante el cual la entidad espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que espera obtener de este, sin perjuicio de que sea inferior o igual a su vida económica, definida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente por parte de uno o más usuarios.

En consecuencia, si la entidad prevé consumir la totalidad de los beneficios económicos y el potencial de servicios durante toda la vida económica del activo, el Procedimiento no es restrictivo a que se defina una vida útil igual a la vida económica del bien. Por lo tanto, no se puede justificar la omisión del Procedimiento de Propiedades, Planta y Equipo que obliga la revisión anual de la vida útil y la revisión periódica del método de depreciación de los activos depreciables, con la premisa de que la vida económica es diferente a la vida útil, puesto que el objetivo de dicha disposición es garantizar la confiabilidad y relevancia de la información financiera de los activos, ajustando oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Ahora bien, la existencia de bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la entidad demuestra el no cumplimiento a cabalidad del procedimiento mencionado anteriormente, y no es viable que estos sean registrados en cuentas de orden, toda vez

que tipifican recursos que están siendo consumidos en el desarrollo de las actividades misionales.

A efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar que la información no sea razonable, respecto de los bienes que cumplen los criterios de reconocimiento de Activos contemplados en el Plan General de Contabilidad se deben realizar los ajustes en la información contable a efectos de presentar la realidad económica de los bienes.

Para ello se debe medir por su costo de reposición o valor de realización para proceder a dar de baja todos los factores registrados que componen el valor en libros y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los activos, los cuales deberán ser depreciados durante la vida útil restante que se estime. Igualmente, se deben descargar las valorizaciones o desvalorizaciones.

El DNP puede seleccionar y aplicar la metodología de avalúo técnico que mejor represente la realidad económica de los bienes, teniendo en consideración, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes, que por relación costo – beneficio puede efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización.

Se debe tener en cuenta que el Procedimiento establece algunas excepciones para la depreciación de activos de menor cuantía y para el registro de bienes con un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, que pueden aplicarse una vez se haya determinado el valor de los activos y se cumpla con los requisitos enunciados en las consideraciones del presente concepto.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable actual.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015 – ENTIDADES DE GOBIERNO

2. Medición inicial de propiedades, planta y equipo, conforme al Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones:

Para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca identificar y clasificar los bienes por su naturaleza, para luego efectuar la medición inicial de cada partida de una clase de propiedades, planta y equipo utilizando alguna de las tres alternativas dispuestas en dicho documento, sin perjuicio de optar por diferentes alternativas entre activos de una misma clase, si las condiciones o características así lo justifican.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico señalado anteriormente para la incorporar del vehículo a la información contable, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015, o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

3. Incorporación de los ajustes por inflación aplicados hasta el año 2001 en la medición inicial de propiedades, planta y equipo:

Los ajustes por inflación que se aplicaron hasta el año 2001 en el costo y en la depreciación acumulada de algunos activos no son un criterio de medición contemplado el nuevo Marco Normativo. Como consecuencia de ello, la Entidad deberá atender las reglas expuestas en el Instructivo N° 002 de 2015, anteriormente mencionada.

CONCEPTO No. 20172000026971 DEL 16-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos

SUBTEMAS	Homologación de las cuentas 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1925- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y 2455- DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.
-----------------	---

Doctor

Juan Giraldo

Consultor

Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca

Cali- Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500012212, del día 9 de marzo de 2017, en la cual se solicita lo siguiente:

“Observando el catálogo general de cuentas para entidades del Gobierno (Res. 620 2015), no se observan cuentas equivalentes a:

1920 Bienes entregados a terceros

1925 Amortización acumulada de bienes entregados a terceros

2455 Depósitos recibidos de terceros

Solicitamos orientación para la reclasificación de las cuentas mencionadas”.

CONSIDERACIONES

Con respecto a la inquietud de homologación de las cuentas 1920 BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y 1925 AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones:

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Reconocimiento 10.1.

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera

venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Reconocimiento 14.1.

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

16.2. Arrendamientos financieros

16.2.1. Contabilización para el arrendador

16.2.1.1 Reconocimiento

Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

16.2.1.2 Medición inicial

El valor del préstamo por cobrar será igual a la inversión neta realizada por el arrendador, la cual corresponde a la inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo. La inversión bruta es la suma de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario, o un tercero vinculado con él, a lo largo del plazo del contrato más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este. (...)"

Con respecto a los temas mencionados, el instructivo 002 de 2015 indica:

"1.1.9. Propiedades, planta y equipo

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Entregados en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, Bienes de Arte y Cultura, y Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

1.1.13. Propiedades de inversión

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades de inversión son activos representados en terrenos y edificaciones que se tienen con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros y Bienes adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen los criterios para ser reconocidas como propiedades de inversión.(...)

1.1.15.1 Arrendamientos financieros para el arrendador

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, el activo entregado en arrendamiento financiero puede encontrarse en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Provisiones para Protección de Bienes Entregados a Terceros y Amortización Acumulada de Bienes Entregados a Terceros”. (Subrayado fuera de texto)

El concepto emitido por la Contaduría General de la Nación N° 2016000023571 de 2016, señala lo siguiente con respecto a los comodatos:

“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o, el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.

- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera. (...)

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros. (...)

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente”. (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a la inquietud de homologación de las cuentas 2455- DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones:

En el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016, se menciona lo siguiente con respecto a la cuenta 2903- DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan, y los depósitos que se deriven de procesos judiciales. (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

CUENTA 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

Considerando que en la cuenta 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se registran “los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos”, y que estos contratos pueden ser de leasing, comodatos, o alguna otra modalidad que implique la entrega de bienes a terceros, entonces, en la fecha de transición la entidad deberá analizar cada bien y el tipo de contrato asociado a la entrega del mismo, con el fin de efectuar la clasificación correspondiente a las condiciones y características del bien, en consonancia con los criterios del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, toda vez que la cuenta en mención no tiene homologación biunívoca.

Para los contratos de entrega de bienes en comodato a empresas o a otras entidades de gobierno, la entidad deberá evaluar la situación particular de cada bien entregado y definir si se ha realizado la transferencia sustancial de riesgos y beneficios asociados a dicho bien por un periodo sustancial que cubra la mayor parte de su vida económica, en cuyo caso se deberá dejar de reconocer el bien como un activo, eliminando su valor en libros y se registrará el gasto respectivo en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES si la comodataria es una empresa. Para efectos de la transición al Nuevo Marco Normativo, la eliminación del valor en libros del bien, se realizará afectando la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco Normativo.

Si por el contrario, pese a la entrega del bien a una empresa o entidad de gobierno por medio de un comodato, este no ha sido transferido por un periodo sustancial de su vida económica y se siguen manteniendo los riesgos y beneficios asociados, la entidad deberá seguir reconociendo el bien como un activo, para lo cual, en el proceso de la transición al nuevo marco normativo debe realizar una reclasificación de la cuenta 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS a la cuenta de propiedades, planta y equipo que corresponda a la naturaleza del bien.

Para el caso de entrega de bienes por causa de un contrato de leasing financiero, la entidad debe acogerse a la norma de arrendamientos financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y reconocerlos de acuerdo con la contabilización establecida para el arrendador. Para ello, la entidad deberá eliminar el valor reconocido en las cuentas 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS afectando la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación y reconocer un préstamo por cobrar por el valor presente

de los pagos pendientes por recibir del arrendatario, y cualquier valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra parte vinculada con este, descontados a la tasa implícita del contrato, contra la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Por otra parte, si la entidad ha realizado otro tipo de contratos de entrega de bienes a terceros, que estén registrados en la cuenta 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, deberá revisar si estos cumplen con la definición de activo bajo el nuevo marco regulatorio, es decir, que sean recursos controlados resultado de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Si los bienes cumplen con esta definición, la entidad deberá clasificarlos como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión u otra categoría que corresponda a la naturaleza y condiciones de entrega del bien, de acuerdo con lo establecido en las normas pertinentes.

Ahora bien, si a la fecha de la transición al nuevo Marco Normativo existen bienes que no cumplen con la definición de activo bajo el nuevo marco regulatorio, tales bienes se deberán eliminar de este, afectando Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

CUENTA 1925- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

Con relación a la cuenta 1925- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, para efectos de la transición al nuevo marco normativo, la entidad deberá eliminar los valores reconocidos en esta, afectando la cuenta 3145- IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

CUENTA 2455- DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA

Se precisa que la cuenta 2455- DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS no existe bajo el Régimen Precedente de Contabilidad Pública, pues la cuenta 2455 corresponde a DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, la cual se homologa en el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno con la cuenta 2903- DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

CONCEPTO No. 20172000028961 DE 26-05-2017

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1	TEMA	Propiedades, planta y equipo

	Deterioro, depreciaciones y amortizaciones
SUBTEMA	Determinación del valor del servicio recuperable Autonomía de las entidades para determinar los montos mínimos para el reconocimiento de activos

Doctor
Gustavo Alfredo Forero
Jefe Sección de Contabilidad (E)
Senado de la República
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500014372, del 16 de marzo de 2017, mediante la cual se solicita conceptuar sobre los siguientes aspectos, relacionados con la aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015:

1. ¿Cuál es la fórmula para calcular el valor del servicio recuperable, en el contexto del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo?
2. ¿Cómo se determina el costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y el costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación?
3. A partir de la aplicación del nuevo Marco Normativo, ¿la CGN seguirá fijando los montos mínimos de reconocimiento de activos, o por el contrario, cada entidad podrá definir de los parámetros al respecto?
4. ¿El Senado de la República puede establecer de manera autónoma la cuantía mínima para reconocer un elemento como propiedades, planta y equipo?
5. ¿Existe una fórmula definida por la CGN para calcular la materialidad como en las entidades privadas?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Preguntas No. 1 y 2.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, en el desarrollo del subnumeral 6.3.4. Medición de los activos, del numeral 6 - DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, contempla:

“(…)

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

(…)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. (…)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco Normativo para la Preparación y presentación de información de Entidades de Gobierno, establece en el numeral 20 del Capítulo I, relacionado con el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, que:

“(…)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

(…)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición. No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor. Si no es factible medir el valor de mercado del

activo menos los costos de disposición, la entidad podrá utilizar el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.

20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

El valor de mercado se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición, por otra vía, de un activo.

20.4.2. Costo de reposición

El costo de reposición para un activo no generador de efectivo, está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

20.4.2.1 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo (bien sea a través de la reproducción del activo, o bien de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio); este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro.

Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

20.4.2.2 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo (bien sea a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio); este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la

vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo.

Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo” (subrayado fuera del texto).

Preguntas No. 3, 4 y 5.

El Marco Conceptual para la Preparación y presentación de información de las Entidades de Gobierno, establece en su numeral 4.1.1 que:

“4.1.1. Relevancia. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información financiera es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual”.

En el numeral 4 del Capítulo VI del Marco Normativo, relacionado con políticas contables, cambios en estimaciones y corrección de errores, se establece que:

“4.1 Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento

financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Preguntas No. 1 y 2.

En el contexto del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, el valor del servicio recuperable se determina al tomar el mayor valor que resulte de comparar el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

El valor de mercado considerará solo aquellos activos que se negocien en mercados abiertos, activos y ordenados, en los términos previstos en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera para entidades de Gobierno, teniendo en cuenta todos aquellos costos que pudieran derivarse de manera directa a la disposición del activo. Si eventualmente, dependiendo del tipo de activo a analizar, no es factible determinar su valor de mercado, el valor del servicio recuperable corresponderá al costo de reposición.

A su vez, el costo de reposición, entendiéndose como el valor más bajo en el que tendría que incurrir la entidad para reponer la capacidad operativa del activo, en términos de la determinación del deterioro del valor, puede establecerse de acuerdo a alguno de los siguientes enfoques:

Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación: es el valor en que incurriría la entidad para reponer la capacidad bruta del activo, y corresponde al valor más bajo para adquirir un nuevo activo, pero deduciéndole el monto de depreciación equivalente a la proporción que representa la depreciación generada con respecto al costo del activo a reponer, considerando la vida útil consumida del activo.

Es importante considerar que la aplicación de este enfoque es recomendable para aquellos activos que han tenido afectaciones en su valor como consecuencia de cambios significativos en el entorno tecnológico o legal, así como por cambios en el grado de utilización o en el tipo de uso del activo.

Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación: es el valor en que incurriría la entidad para reponer la capacidad bruta del activo, y corresponde al valor más bajo para adquirir un nuevo activo, pero deduciéndole tanto el monto de depreciación equivalente a la proporción que representa la depreciación generada con respecto al costo del activo a reponer, considerando la vida útil consumida del activo; como el monto a incurrir por la entidad para devolver el potencial de servicio perdido como consecuencia del daño físico, es decir, considerando conceptos tales como reparaciones.

Preguntas No. 3, 4 y 5

En función de la cuantía, y considerando los parámetros establecidos en el nuevo Marco Normativo, dentro de la política de materialidad, la entidad podrá determinar mediante política contable los valores que se consideren materiales, es decir, aquellos que podrían influir en las decisiones tomadas por los usuarios al respecto de la información contable emitida por la Entidad. Adicionalmente, y bajo los mismos términos, definirá: i) registro directo como gasto o como activo de aquellos bienes no representativos, y ii) registro de la depreciación en el mismo año de adquisición de activos; todo ello en concordancia con el elemento de materialidad de la cualidad fundamental de relevancia, contenida en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015; sin detrimento de los controles administrativos que alternamente deberán adoptarse a efectos de garantizar la preservación del patrimonio público; lo anterior, sin perjuicio de las revelaciones que deban hacerse en las notas a los estados financieros ni de los lineamientos generales estipulados en el Régimen de Contabilidad Pública.

En tal sentido, a partir de la entrada en vigencia del Marco normativo para entidades de gobierno, la CGN no continuará emitiendo Instructivo alguno respecto del valor para determinar los bienes de menor cuantía y los activos sobre los cuales la Entidad puede aplicar la depreciación acelerada, para lo cual las entidades deberán actuar, de conformidad con lo descrito en el párrafo inmediatamente anterior.

CONCEPTO No. 20172000035671 DEL 04-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de bienes retirados del servicio Utilización de sistemas de información complementarios a SIIF

	Nación Reconocimiento parcial de obras públicas
--	--

Coronel
GIOVANNI RODRÍGUEZ LEÓN
Director
Instituto de Casas Fiscales del Ejército
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500016562, del 27 de marzo de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable de: a) los bienes muebles que se retiran del servicio; b) operaciones que deben registrarse a través de sistemas de información que no se encuentran integrados al SIIF Nación y; c) activos desarrollados mediante contratos de construcción cuando no se ha previsto el recibo y pagos parciales, es decir, cuando se pactó un único pago al final de contrato.

CONSIDERACIONES

I. Clasificación de los bienes muebles que se retiran del servicio

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad precedente, en la descripción y dinámica de la cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA, señala lo siguiente:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva. (...)

Del mismo modo, el citado Catálogo describe la cuentas 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO y 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, como se señala continuación:

Cuenta 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO: “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico. (...)”

1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (...)”

II. Utilización de sistemas de información satélites o sistemas complementarios

En el Procedimiento dispuesto como anexo de la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adopta el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el punto 3, numerales 3.1 y 3.2, señala:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos: (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayados fuera de texto)

III. Reconocimiento de activos en construcción

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en el numeral 8 Principios de Contabilidad Pública del Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, señala los principios de devengo o causación y prudencia, estipulando lo siguiente:

“117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...)

120. Prudencia. (...). Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.”

El citado Plan General de Contabilidad Pública, en los numerales 128, 129, y 130 señala las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública en atención a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, indicando lo siguiente:

“128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”. (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el Plan General de Contabilidad Pública, en el numeral 9.1.1, Normas técnicas relativas a los activos, numeral 141, define los activos así:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e

intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general”.

Del mismo modo, frente a los pasivos, el Plan General de Contabilidad Pública los define en el numeral 9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos, párrafo 202 y siguientes, indicando lo siguiente:

“202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.(...)”

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.

9.1.2.6 Pasivos estimados

233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Registro de las propiedades, planta y equipos que se retiran del servicio

En la cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA solo deben reconocerse los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tengan la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o

administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Por lo anterior, en la cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva, en atención a lo señalado en la descripción que para esa cuenta hace el Catálogo General de Cuentas.

Como consecuencia de lo anterior, dependiendo de las causas que originan el retiro del servicio, la entidad puede reconocerlos en las cuentas: a) 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, si es que el retiro se hace para realizarles mantenimientos preventivos o correctivos y, b) en la cuenta 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, si se trata de bienes muebles que están en condiciones de prestar servicios futuros, si por características o circunstancias especiales se decide que no serán objeto de uso o explotación.

Ahora bien, si el retiro del servicio se produce porque finalizó la vida económica del bien, es decir, por tratarse de bienes inservibles, la entidad deberá darles de baja definitiva de las cuentas del activo donde se encuentren clasificados y proceder a reconocerlos en la subcuenta que corresponda del bien en la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS.

2. Reclasificación de los códigos contables emitidos a través de sistemas satélites que complementan el Sistema SIIF NACION y que no se encuentran integrados al interior de la entidad

Para el reconocimiento de transacciones en sistemas de información complementarios o que no están integrados a SIIF Nación, las entidades deben emplear la codificación dispuesta por la CGN en el Catálogo General de Cuentas que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente. Para tal efecto, conformidad con lo dispuesto por la CGN en la Resolución N° 357 de 2008, numeral 3.2., la entidad puede adoptar el procedimiento contable interno que considere pertinente, siempre que no sea contrario a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

3. Reconocimiento de activos en construcción

El reconocimiento de las construcciones en curso adelantadas mediante contratos de obra suscritos con terceros debe efectuarse cuando se cumplan los criterios previstos en los numerales 128, 129 y 130 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente. Para tal efecto, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición del activo objeto de incorporación y, paralelamente, constatar si existe una obligación presente a su cargo, producto de la actividad adelantada por el contratista.

Lo anterior significa que la entidad, en cumplimiento del principio de devengo o causación, debe implementar mecanismos que le permitan efectuar el reconocimiento oportuno tanto de los activos como de los pasivos, desde el momento en que pueda evidenciar, demostrar y medir fiablemente el avance gradual de las obras pactadas en el contrato de construcción, independientemente que en el mismo solo se haya acordado la suscripción de una única acta de recibo al finalizar la construcción.

CONCEPTO No. 20172000035891 DEL 05-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Clasificación contable de las memoria flash y teléfono de tecnología IP

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Clasificación contable de las memoria flash y teléfono de tecnología IP

Doctor

JAIME ALEXANDER BUSTAMANTE VAGAS

Analista T2 G06 OCI

Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500022702, del día 04 de mayo de 2017, en la cual se señala:

1. ¿Qué clasificación contable se le debe dar a los siguientes elementos?

“- Memoria Flash – (actualmente el área contable de la entidad la tiene clasificada en la cuenta 165522 – Equipo de ayuda audiovisual) en concepto del auditor financiero se debe clasificar en la cuenta 167002 – Equipo de computación.

- Teléfono de Tecnología IP – (actualmente el área contable de la entidad la tiene clasificada en la cuenta 167001 – Equipo de comunicación) en concepto del auditor financiero se debe clasificar en la cuenta 167002 – Equipo de computación.

2. Por otra parte quisiera saber si la CGN cuenta con clasificador contable de bienes.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1- BAJO EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Las características cualitativas de la información contable pública contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, se describen en los siguientes numerales:

“109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.

113. Consistencia. La información contable pública es consistente cuando los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme.” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“TÍTULO I. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

Se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.”

2- BAJO EL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera contenido en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, incluye como características fundamentales de la información financiera entre otras las siguientes:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la resolución 533 de 2015, establece:

“El Catálogo General de Cuentas (CGC) de las entidades de gobierno será empleado para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación. El CGC aplicable a estas entidades está dividido en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1 y 2

Para el caso expuesto, es importante remitirse a las características cualitativas de la información contable pública contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública Precedente y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, lo anterior, le permitirá a la Entidad discernir si la información se ajusta a la realidad y verdad financiera, o de lo contrario, si la interpretación inequívoca y/o expresión inadecuada de la misma puede influir en la toma de decisiones de los usuarios.

Los Catálogos de Cuentas constituyen un instrumento para el registro de los hechos económicos, dando una clasificación organizada de cuentas, las cuales describen la naturaleza de las operaciones de las Entidades contables públicas. En efecto, el Catálogo General de Cuentas se constituye como el único clasificador contable, es así como las Entidades deberán usarlo para el registro de las operaciones, usando las cuentas contables que mejor reflejen la realidad financiera, económica, social y ambiental.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las memorias flash son dispositivos destinados al almacenamiento de grandes cantidades de datos, que cuentan con espacio y tamaño reducidos, portabilidad, entre otras características, se observa que su función está orientada principalmente a servir como un instrumento propio de los equipos informáticos, razón por la cual debe registrarse en la subcuenta 167002 – Equipo de computación, siempre que se cumplan las condiciones para su registro como activos.

Por su parte, los teléfonos de tecnología IP, entendidos como el elemento físico, son instrumentos orientados a la comunicación, circunstancia que conlleva a concluir que su clasificación debe efectuarse en la subcuenta 167001 – Equipo de comunicación.

CONCEPTO No. 20172000042161 DEL 14-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Subvenciones
	SUBTEMAS	Registro de vehículo entregado en comodato a Empresa de Servicios Públicos

Señor
WILLIAM OBANDO FLÓREZ
Presidente JAC
Sibundoy - Putumayo

ANTECEDENTES

Este Despacho recibe mediante oficio radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500030692 del 30 de junio de 2017, traslado de su consulta por parte del Departamento Nacional de Planeación, donde se solicita dar respuesta al numeral 3, que plantea lo siguiente:

“(…) 3. El mpio(Sic) de Santiago entrego en comodato a la empresa de aseo un carro compactador por 3 años, cuyo vencimiento ser efectúa el 7 de julio de 2018, entonces, como se debe registrar este comodato en el proceso de aplicación de las NIFF?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN) expidió la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución.

La cual fue modificada a través de la Resolución N° 693 del 06 de diciembre de 2016, determinando el cronograma de aplicación del marco normativo para la preparación de información financiera de las entidades de gobierno, así:

“ARTÍCULO 1º. Modifíquese el artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedará así:

ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. (...)

ARTÍCULO 2º. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1º de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017. (...)

En referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, el contexto legal definido en el Título XXIX del Código Civil Colombiano, establece:

“DEL COMODATO O PRESTAMO DE USO

ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO.El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

ARTICULO 2201. DERECHOS DEL COMODANTE.El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. LIMITACIONES DEL COMODATARIO.El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase. En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTICULO 2203. RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA.El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayados fuera de texto)

No obstante, debe tenerse en cuenta que, para pactar la entrega de bienes inmuebles mediante un contrato de comodato, el artículo 38 de la Ley 9 de 1989 impone a las entidades restricciones, al señalar lo siguiente:

“Artículo 38º.- Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables”.(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.”

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se expidió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que deben utilizar las Entidades de Gobierno sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas:
“5424-SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes entregados a terceros, sobre los cuales se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control.

8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control.” (Subrayados fuera de texto)

Asimismo, el instructivo N° 002 del 08 de octubre de 2015, mediante el cual la Contaduría General de la Nación (CGN) orienta las actividades para la transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. (...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno. Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo.

1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de

servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la entidad con dicho recurso. (...)

1.1.9. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Entregados en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, Bienes de Arte y Cultura, y Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo (...)” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, la Contaduría General de la Nación, estableció el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, cuando la entidad comodante (entrega) es una entidad de gobierno, mediante el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, así:

“...En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad

comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...) (Subrayado fuera de texto)

Es necesario, tener en cuenta que las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones expresan lo siguiente:

“6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable. (...)”

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos. (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (lacomodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

Ahora bien, independiente del plazo de la devolución del carro compactador, para efectos de la transición al Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, si el Municipio de Santiago ha entregado el carro en comodato a una Empresa de Aseo, deberá evaluar si las condiciones bajo las cuales se ha celebrado el respectivo contrato le permite mantener o no el control del bien.

De no poder establecerse expresamente el control, se requiere que el Municipio de Santiago y la Empresa de Aseo, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto de los Marcos Normativos anexos a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones y a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, respectivamente.

De la evaluación realizada entre las dos entidades, podrá determinarse quien controla el carro compactador, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan el activo, la obtención sustancial de los beneficios que se espera fluyan del mismo, prohibición a terceras personas al acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos inherentes al carro compactador.

Así mismo, podría concluirse que el Municipio de Santiago ejerce el control del carro, si define el uso que la Empresa de Aseo debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, evaluando entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que el carro se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del activo.

Por lo anterior, las partes que intervienen en el contrato de comodato, deben identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca su caso:

- a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria.
- b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, y esta a su vez controla o regula los servicios que debe proporcionar el comodatario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y controla a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del contrato.

Una vez dirimido lo anterior, las partes deberán aplicar el tratamiento contable señalado por la Contaduría General de la Nación para la situación respectiva, de conformidad con las conclusiones señaladas en el concepto N° 20162000023571 del 02 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, cuyos apartes pertinentes se encuentran transcritos en la sección de consideraciones de este concepto.

CONCEPTO No. 20172000043091 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Medición para determinar los saldos iniciales para transición al Nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno

Doctora

ESPERANZA GONZALEZ AVELLANEDA
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Procuraduría General de la Nación
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500027322, del día 8 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“La Procuraduría General de la Nación proyecta la realización de avalúo de sus bienes muebles, para el establecimiento de saldos iniciales en aplicación del instructivo 002 de 2015.

A respecto y analizando aspectos de costo beneficio, solicitamos orientación frente a lo siguiente:

El RCP actual, en los Procedimientos contables indica “21. FRECUENCIA A LA ACTUALIZACION. No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo”

Con fundamento en lo anterior, estamos considerando la posibilidad de no realizar avalúo para los bienes muebles que se ajustan a este parámetro y medirlos e incorporarlos por su costo histórico, determinando si la nueva vida útil de los mismos, por ello, cordialmente solicitamos el concepto de la CGN frente a si consideran que esta decisión es procedente”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Instructivo N° 002 de 2015, para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sobre la medición de los bienes muebles e inmuebles que cumplen las características para ser clasificados como propiedad, planta y equipo, establece:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

a) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del

activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”. (Subrayado fuera del texto)

Lo anterior supone que la entidad debe adoptar una política con relación a seleccionar una de las tres alternativas planteadas, para el efecto se debe considerar lo prescrito en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, que indica lo siguiente:

“4.1 Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 4.1 del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, define lo siguiente:

“4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una

representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, la CGN emitió el concepto con número de radicado 20162000015751, el día 13 de junio de 2016, dirigido al doctor Julián Camilo Colmenares, abogado de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en el cual se planteó:

“(…) ante la inminencia de la aplicación del Nuevo marco normativo para las entidades de gobierno y que las entidades que lo han de aplicar se encuentran en el periodo de preparación, que implica que las entidades deban formular los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, y que con relación a las propiedades, planta y equipos, el Instructivo 002 de 2015 permite que las entidades seleccionen entre alguna de las tres opciones referenciadas en las consideraciones para medir dichos activos, la entidad debe evaluar cuál de las tres opciones atiende mejor las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Si la entidad considera que la mejor alternativa para medir sus Propiedades, planta y equipos es al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor o al valor actualizado en un periodo anterior, no resulta útil realizar dichos avalúos.

Si por el contrario, considera que la mejor opción es medir los activos al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición es procedente realizar dichos avalúos.

En este último caso, es importante recordar que el procedimiento vigente establece que la selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas”.

CONCLUSIONES

Para efectos de determinar los saldos iniciales para la transición al Nuevo marco normativo para entidades de gobierno, los bienes muebles e inmuebles que cumplan las características para ser reconocidos y clasificados como propiedad, planta y equipo deben ser medidos por algunas de las tres opciones planteadas en el Instructivo N° 002 de 2015, referenciadas en las consideraciones antes expuestas, en ese sentido atañe a la entidad evaluar cuál de ellas atiende mejor las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

En ese sentido, la entidad deberá definir la mejor alternativa para medir sus propiedades, planta y equipo, de acuerdo a su experiencia, uso y trayectoria de los bienes. De esta manera, la Entidad podrá considerar como la mejor opción, medir los activos al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor o al valor actualizado en un periodo anterior, caso en el cual no se requiere realizar nuevos avalúos. Si por el contrario, elige algunas de las dos opciones restantes, si deberá realizar dichos avalúos, independientemente del parámetro de los 35 salarios mínimos por usted invocados.

CONCEPTO No. 20172000054861 DEL 28-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Determinación de los saldos iniciales de bienes muebles clasificados como propiedades, planta y equipo.

Doctor
GASPAR EDUARDO PALACIO MENDOZA
Jefe Oficina Asesora de Control Interno
Universidad de Cartagena
Cartagena -Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003228-2, del día 17 de julio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Queremos solicitar una claridad sobre el valor por el cual deben reconocerse los activos muebles (diferentes a terrenos y edificios) en el balance inicial para el nuevo marco normativo para entidades de gobierno, así como la forma adecuada de determinar el valor.

Lo anterior, en tanto se ha afirmado que el valor de tales activos debería ser el de mercado, y que debe ser calculado por un perito externo debidamente acreditado. Sin embargo, el instructivo número 002 del 8 de octubre de 2015, bajo el ítem 1.1.9. Propiedades planta y equipo, en el literal d) permite elegir entre varias alternativas, donde el sub-literal i) se refiere al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor.

El valor de mercado es otra alternativa planteada en el sub-literal ii), al igual que el costo de reposición.

Por ello, deseamos claridad sobre si efectivamente nuestra Universidad podría utilizar el costo menos depreciación menos deterioro del valor (subliteral i) como valor inicial de los activos de propiedad, planta y equipo al momento de la transición al nuevo marco normativo, o si efectivamente existe obligación de usar el valor de mercado en ese momento, y calculado por un perito externo.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Instructivo N° 002 de 2015 orienta las actividades que deben efectuar las entidad sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, teniendo en cuenta lo señalado en el numeral 1 del documento en mención: “En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo.” (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el numeral 1.1.9 del Instructivo referente a propiedades planta y equipo, señala lo siguiente sobre la medición de las partidas de esta clase:

“(…) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(…) d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el

valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la

fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

La entidad tiene la posibilidad de optar por cualquiera de las tres alternativas dispuestas en el Literal d) del Numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015, transcritas en las consideraciones del presente concepto, para efectos de determinar los saldos iniciales de las Propiedades, planta y equipo que se incorporarán al conjunto de activos de la entidad, bajo los criterios del nuevo Marco normativo. Por lo anterior, no es obligatorio que los bienes muebles clasificados como propiedades, planta y equipo deban medirse al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

CONCEPTO No. 20172000055181 DEL 06-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los activos recibidos para custodia y conservación de los archivos de inteligencia y contrainteligencia, del Departamento Administrativo de Seguridad (DAS)

Doctor
ALIRIO BAYONA FONSECA

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública 2970

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Coordinador Grupo de Gestión Financiera
Archivo General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500033142, del 24 de julio de 2017, en la cual solicita revisión al concepto N° 20162000018261 relacionado con el tema de la incorporación a las cuentas del activo de los bienes recibidos para la custodia y conservación de los Archivos de Inteligencia y Contrainteligencia del Departamento Administrativo de Seguridad (DAS), tomando en consideración los siguientes argumentos:

“En primer lugar, conforme a las consideraciones previas, se debe aclarar que el Archivo General de la Nación- Jorge Palacios Preciado, no asumió función alguna de las ejercidas en sumomento por el Departamento Administrativo de Seguridad DAS, suprimido definitivamente, desde el pasado 11 de julio de 2014.

Dada la naturaleza y funciones desempeñadas por el Archivo General de la Nación, en desarrollo del proceso de supresión del Departamento Administrativo de Seguridad DAS, el gobierno nacional, encargo entre otros al Archivo General de la Nación, la custodia y conservación entre otros, de los archivos de inteligencia, contrainteligencia y gastos reservados, contenidos en medios electrónicos, producto del ejercicio de las funciones misionales, que en tal sentido ejerció el DAS.

(...)

Si bien es cierto, los citados archivos, han sido objeto de custodia y conservación por parte del Archivo General de la Nación, desde el momento de la supresión definitiva del Departamento Administrativo de Seguridad DAS; dichos elementos, no constituyen activos que puedan ser utilizados por el Archivo General de la Nación, para el desarrollo de función alguna, teniendo en cuenta que la función a la cual son afectos; no es, ni ha sido en ningún momento ejercida por esta entidad.

Teniendo en cuenta lo anterior, además de la trascendencia e importancia del contenido de dichos archivos, tampoco le es posible al Archivo General de la Nación adelantar ninguna actuación, que genere manipulación, verificación, examen y o valoración de los citados archivos, a efectos de cuantificarlos en medida alguna para efectos contables, pues su valor resulta ser más subjetivo que material. (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

El Radicado CGN N°: 20142000029351 expedido por la CGN en relación con activos recibidos para custodia y conservación de los archivos de inteligencia y contrainteligencia, del Departamento Administrativo de Seguridad (DAS), señalo:

“De conformidad con las consideraciones expuestas y en cumplimiento del artículo 1 del Decreto 1303 de 2014, El Archivo General de la Nación, debe realizar el registro contable de los equipos de cómputo recibidos del Das en Supresión y relacionados con el artículo 1 del Decreto referido, mediante un débito en la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia, de la cuenta 9915-ACREEDORA DE CONTROL POR EL CONTRA, y como contrapartida, un crédito en la subcuenta 930617, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA.”

Por su parte el concepto No. 20142000029351 señaló que:

“sobre la depuración de los activos del Archivo de Inteligencia y Contrainteligencia del extinto Departamento Administrativo de Seguridad, aplica hasta 31 diciembre de 2016 y para la incorporación a las cuentas del activo y la valoración de mismos, la entidad deberá aplicar lo dispuesto en el numeral 1 de estas conclusiones, lo cual le permitirá cumplir el objetivo de determinar los saldos iniciales para la aplicación del nuevo Marco normativo adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015.”

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, contenido en el Marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, establece:

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo No. 002 del 08 de octubre de 2015: señala las Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, así:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno. Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo. (Subrayado fuera de texto)

1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (Subrayado fuera de texto)

(...)

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinar la existencia de control sobre el activo. Así, pese a que la entidad sea legalmente la dueña jurídica del activo, no podrá reconocer el activo si los riesgos y beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente. Por ello, la entidad deberá realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple las condiciones para su

reconocimiento como un activo. Las normas que hacen parte del nuevo Marco normativo establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento. (...)" (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye el siguiente:

Para determinar los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, con relación a los activos del Archivo de Inteligencia y Contrainteligencia recibidos del DAS, le compete a la entidad evaluar mediante la aplicación de juicio profesional, si se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de estos activos en la contabilidad, de conformidad con lo señala el instructivo 002 de 2015.

Sobre los activos que no cumplan con los criterios para incorporarse en la contabilidad, la entidad deberá definir en la política contable los elementos que justifiquen la no incorporación, así como los controles administrativos que se adopten a efectos de garantizar su preservación. En este caso los activos deberán permanecer en las subcuentas 930617-Propiedades, Planta y Equipo de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA y como contrapartida, un crédito en la subcuenta 930617, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA. Este hecho deberá revelarse en las notas a los estados financieros.

En este orden, se aclara el concepto N° 20162000018261 en lo relacionado a los activos recibidos del DAS.

CONCEPTO No. 20172000059871 DEL 20-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro contable de los bienes inmuebles de los municipios, donde funcionan instituciones educativas departamentales - (Comodatos).

Señora

JAFET FLOREZ PENAGOS

Contador

Departamento del Quindío

Armenia - Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500036372, del 3 de agosto de 2017, y aclarada mediante llamada telefónica en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Con ocasión de la sensibilización, socialización y compromisos en esta etapa de preparación obligatoria en cumplimiento de la Resolución 533 de 2015, en los temas relacionados con el reconocimiento, medición y revelación de la propiedad y equipo, en especial, con los bienes inmuebles, la Administración Departamental del Quindío ha encontrado dificultades con la mayoría de los señores rectores de las Instituciones Educativas para el reconocimiento de los inmuebles utilizados para la prestación de los servicios educativos.

1. La totalidad de los inmuebles son propiedad de las jurisdicciones municipales.
2. Se dice que las administraciones municipales permitirán que se incorporen en sus balances siempre y cuando, las instituciones educativas se hagan cargo de los costos de los servicios públicos y demás gastos
3. Mucho de los inmuebles no tienen estudio de títulos y las administraciones locales, no se muestran interesadas en direccionar recursos para que un ente del orden departamental lo incorpore en su balance
4. Los rectores manifiestan tener restricciones para atender nuevos gastos de funcionamiento.

Ante esta situación: ¿Es viable que en las políticas contables las Instituciones Educativas se abstengan de reconocer estos inmuebles en sus balances y los reconozcan los respectivos municipios?

Telefónicamente se estableció que las Instituciones Educativas a que se refiere la presente consulta son del orden Departamental.

CONSIDERACIONES

El Artículo 2° del Decreto N° 4791 de 2008, mediante el cual se reglamentan parcialmente los artículos 11, 12, 13 y 14 de la Ley N° 715 de 2001 en relación con el Fondo de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales, señala que “los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley con un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los del personal” (subrayado fuera del texto), los cuales carecen de personería jurídica, de conforme con el Artículo 4° del Decreto en mención.

Así mismo, el Artículo 16° del mismo Decreto señala que los fondos de servicios educativos deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación y dispone que “la entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal” (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo establece que “los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general”. (Subrayado fuera del texto)

El Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 628 de 2015, define:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una

unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.

Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica” (Subrayado fuera de texto)

Mediante el Radicado CGN N° 20162000023571, dirigido a la doctora AURA G. VELASCO FREYRE Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, se concluyó que:

“El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

1. Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
2. Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
3. Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
4. Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
5. Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

- a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodatario; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera. (Subrayado fuera de texto)

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodatario es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el comodatario, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, el comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad

Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros. (Subrayado fuera de texto)

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.”(...)(Subrayado fuera de texto).”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

¿Es viable que en las políticas contables las Instituciones Educativas se abstengan de reconocer estos inmuebles en sus balances y los reconozcan los respectivos municipios?

No es viable pensar que las instituciones educativas departamentales que se configuren como una entidad contable pública, fijen como política abstenerse de reconocer un inmueble como activo, dado que es un imperativo evaluar si se cumplen los criterios básicos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, caso en el cual deberán ser incorporados en los estados financieros de la entidad contable pública; en caso de no cumplirse tales criterios, no deberán ser objeto de reconocimiento.

Ahora bien, teniendo en cuenta que tales instituciones están prestando el servicio escolar en inmuebles que son propiedad del municipio, es necesario que el asunto se evalúe de cara a la modalidad de los comodatos, en cuyo caso las partes deberán evaluar conjunta e integralmente la esencia económica subyacente en los hechos económicos, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas por cada una de las partes en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado, como se señaló en el concepto N°20162000023571, enunciado en las consideraciones, del cual se adjunta copia y el cuál es aplicable al caso por usted consultado.

Para efectos de la medición, las partes involucradas deben estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, utilizando las alternativas de medición del activo para cada una de las partes, de conformidad con lo establecido en el Instructivo N° 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000061291 DEL 22-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes inmuebles entregados a los municipios e instituciones educativas para uso permanente. Reconocimiento de las plantas, ductos y túneles — redes, líneas y cables financiados por el departamento para uso de los municipios, para efectos de la transición al Nuevo Marco Normativo.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes inmuebles entregados a los municipios e instituciones educativas para uso permanente. Reconocimiento y medición de las plantas, ductos y túneles — redes, líneas y cables financiados por el departamento para uso de los municipios, para efectos de la transición al Nuevo Marco Normativo.

Doctor

JULIO MOLANO NOVOA

Secretario de hacienda Departamental

Departamento de Casanare

Yopal -Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500033722, del día 26 de julio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“1. Edificaciones y Bienes entregados a terceros

(...) cuál es la entidad (Gobernación de Casanare o terceros que recibieron las edificaciones) que debe reconocer en sus Estados Financieros, las edificaciones o infraestructuras; teniendo en cuenta que, se ejerce el control de manera compartida; los terceros son quienes obtienen el potencial de servicio, asumen no solo la tenencia y administración, sino también responsabilidad sobre la asunción de los riesgos menores que sobre los bienes puede recaer, o la Gobernación que, asume cierto grado de control sobre el bien y los riesgos mayores que sobre la edificación recae y adicionalmente tiene la obligación de suplir las necesidades de los bienes registrados en sus Estados Financieros.

Asumiendo qué los Municipios reconocieran estos activos en sus Estados Financieros; la Gobernación tendría que darlos de baja y teniendo en cuenta que representan un porcentaje representativo de sus activos, esto conllevaría a una disminución patrimonial importante y su correspondiente efecto en los indicadores financieros. Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente solicitamos a la CGN nos oriente con respecto a los siguientes interrogantes:

1.3.1. ¿Quién debe registrar los activos mencionados en párrafos anteriores en los Estados Financieros: La Gobernación o los Municipios?

1.3.2. ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que, se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

1.3.3. ¿Es acertado, tomar la implementación del nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

1.3.4. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?

2. Plantas, ductos y túneles — Redes, líneas y cables (...)

Por ser la Gobernación de Casanare la entidad responsable de suplir las necesidades básicas de los Municipios y teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente; se hace necesario, despejar las dudas que ha generado la aplicación del nuevo marco normativo de la Resolución 533 de 2015 para entidades de gobierno en este caso en particular.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, solicitamos a la CGN nos oriente con respecto a los siguientes interrogantes

2.3.1. ¿Cuál es la forma adecuada de definir, la aplicación de la valorización de los activos nombrados anteriormente para determinar el valor con el que se registrarán en el balance de apertura?

2.3.2. ¿Cómo definir en este caso, quien, tiene el control de estas construcciones, para así, determinar, quien debe registrarlos en los Estados Financieros?

2.3.3. ¿Cuál sería la forma correcta de definir la vida útil para cada red construida, si a las mismas se ha realizado adiciones, mejoras, adecuaciones y reparaciones en tiempos y circunstancias diferentes?

2.3.4. Asumiendo que cada Municipio reconociera las plantas, redes, líneas y ductos en sus Estados Financieros; la Gobernación tendría que darle de baja a esta partida, que como precisamos anteriormente, refleja un porcentaje significativo de sus activos, esto conllevaría a una variación patrimonial importante y a un efecto en sus indicadores financieros; de ser así: ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

2.3.5. ¿Es acertado, tomar la implementación de nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

2.3.6. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?"

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, estructurado en el capítulo III del Manual de

Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, sobre los bienes de uso permanente sin contraprestación, establece:

“Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”.

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayados fuera de texto)

El Instructivo N° 002 de 2015, para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sobre la medición de los bienes muebles e inmuebles que cumplen las características para ser clasificados como propiedad, planta y equipo, establece:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

a) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”. (Subrayado fuera del texto)

Lo anterior supone que la entidad debe adoptar una política con relación a seleccionar una de las tres alternativas planteadas, para el efecto se debe considerar lo prescrito en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, que indica lo siguiente:

“4.1 Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.” (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, el numeral 4.1 del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, define lo siguiente:

“4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están

interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Resolución No. 357 del 23 de julio de 2008, emitida por la Contaduría General de la Nación, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“Artículo 3°. Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la

entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

El control interno contable debe implementarse y evaluarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005.

(...)

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a

cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos...

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, a continuación se presentan las conclusiones dadas a cada tema en consulta.

1. Edificaciones y Bienes entregados a terceros

1.1. ¿Quién debe registrar los activos mencionados en párrafos anteriores en los Estados Financieros: La Gobernación o los Municipios?

De conformidad con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los bienes inmuebles en los cuales invirtió la Gobernación del Casanare para dar cumplimiento a su cometido estatal, objetivos y funciones generales, entregados para su administración a los municipios o instituciones educativas, quienes además reciben sustancialmente los beneficios y tienen un alto grado de control sobre los mismos, el departamento debió dar aplicación al tratamiento contable de Bienes de uso permanente sin contraprestación.

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son aquellos recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

Así las cosas, el departamento que entregó los bienes inmuebles a los municipios e instituciones educativas para su uso, debió reconocer este hecho mediante un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, el departamento debe llevar el control de estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el municipio o institución educativa que hace uso permanente del bien debió incorporar los bienes inmuebles mediante un débito en la subcuenta de la cuenta que corresponda, de tal manera que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos, y un crédito en la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En ese sentido, antes de proceder a realizar ajustes de transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, las entidades correlacionadas deberán efectuar el proceso de saneamiento contable, toda vez que dicha resolución está orientada a reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública bajo unos nuevos criterios.

Según lo establece el numeral 3.1 del Procedimiento de control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008, las actividades dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, para esto, se deberá evaluar la pertinencia de constituir el Comité Técnico de sostenibilidad Contable, o de estarlo constituido, acudir a este comité como instancia asesora en el proceso de depuración de saldos contables.

Igualmente, es preciso señalar que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución No. 193 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución No. 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su artículo 6º, regirá a partir del 1º de enero de 2018.

Ahora bien, bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidad de Gobierno, la titularidad jurídica de los recursos no es un criterio determinante a efectos de establecer la existencia del activo y el control sobre este. Por lo tanto, la Institución Educativa, el Municipio y Departamento deberán evaluar conjuntamente quién tiene el control sobre los bienes inmuebles, incluido las adiciones y mejoras, y reconocerlos en su situación financiera a partir de juicios profesionales que aborden de manera integral los criterios de reconocimiento del activo, es decir, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes del activo y adicionalmente dispone de una medición monetaria fiable.

En notas a los estados financieros, deberán hacerse las revelaciones pertinentes.

1.2. ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que, se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

Los registros que se requiera para ajustarse al procedimiento anteriormente señalado no deben estar en función del impacto en indicadores financieros, toda vez que la entidad debe proceder a realizar saneamiento contable, de tal manera que se realice el reconocimiento contable de los hechos económicos aplicando los preceptos contenidos en la regulación vigente, para dar cumplimiento a los propósitos de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, estipulados en el Marco Conceptual de Régimen de Contabilidad Pública precedente.

1.3. ¿Es acertado, tomar la implementación del nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

En cualquier caso de baja de bienes, es indispensable que se soporten los hechos para dar evidencia con alcance contable y demás propósitos, incluyendo los de control fiscal, de todas las gestiones administrativas adelantadas en torno a los análisis y estudios que amparen las decisiones tomadas por la entidad, con miras a dar cumplimiento a la

regulación contable vigente, esto es, al Régimen de Contable Pública precedente hasta el 31 de diciembre de 2017 y al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, a partir del 1 de enero de 2018.

1.4. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?

Tanto bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente como en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, el reconocimiento de las Depreciaciones debe efectuarse de conformidad con la respectiva norma, independientemente de si con ello se afectan o no los resultados, que para este tipo de casos, en ambos espectros normativos deberá impactar los gastos.

De tal forma, que es imperante que la entidad que incorpore el bien inmueble, realice la estimación de la vida útil y establezca el método de depreciación que utilizará para realizar la distribución sistemática del valor del bien a lo largo del tiempo estimado durante el cual espera utilizarlo, para así dar cumplimiento a los preceptos normativos so pena de los efectos que ello pueda generar.

2. Plantas, ductos y túneles — Redes, líneas y cables

2.1. ¿Cuál es la forma adecuada de definir, la aplicación de la valorización de los activos nombrados anteriormente para determinar el valor con el que se registrarán en el balance de apertura?

Para efectos de determinar los saldos iniciales para la transición al Nuevo marco normativo para entidades de gobierno, los bienes muebles e inmuebles que cumplan las características para ser reconocidos y clasificados como propiedad, planta y equipo deben ser medidos por algunas de las tres opciones planteadas en el Instructivo N° 002 de 2015, referenciadas en las consideraciones antes expuestas, en ese sentido atañe a la entidad evaluar cuál de ellas atiende mejor las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

En ese sentido, una vez la entidad defina la mejor alternativa para medir sus propiedades, planta y equipo, de acuerdo a su experiencia, uso y trayectoria de los bienes, dará aplicación del mismo y el valor obtenido será el saldo inicial a 01 de enero de 2018 del activo analizado. Bajo este contexto normativo, no hay lugar a reconocimiento de valorizaciones y superávit por valorizaciones, puesto que el criterio para determinar el

saldo inicial es conforme a lo referido anteriormente, en tanto que la medición posterior se realizará al costo menos depreciación acumulada y deterioro.

2.2. ¿Cómo definir en este caso, quien, tiene el control de estas construcciones, para así, determinar, quién debe registrarlos en los Estados Financieros?

Bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidad de Gobierno, el municipio y el departamento deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de un activo, es decir, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes del activo y adicionalmente dispone de una medición monetaria fiable.

Así las cosas, para efectos de establecer cuál de las entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, proceder a reconocerlo en su situación financiera, es necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes es entregar el bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

2.3. ¿Cuál sería la forma correcta de definir la vida útil para cada red construida, si a las mismas se ha realizado adiciones, mejoras, adecuaciones y reparaciones en tiempos y circunstancias diferentes?

La regulación contable no se ocupa de definir las metodologías para definir la vida útil de la inmensa gama de activos que conforman el patrimonio público, toda vez que estas se encaminan a definir los criterios de medición, reconocimiento, revelación y presentación de los hechos económicos. Como consecuencia de ello, la entidad deberá definir la

metodología que mejor se ajuste a sus condiciones particulares, de cara a dar cumplimiento a la regulación contable expedida por la CGN.

Como lineamientos generales, debe tenerse presente que la vida útil para cada bien deberá ser estimada por la entidad de acuerdo al periodo durante el cual espera utilizar el activo, o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de estos, con fundamento en la experiencia que el departamento o municipio tenga con dichos activos o similares. Así mismo, tendrá en cuenta los desgastes físicos esperados por factores operativos y la obsolescencia técnica o comercial procedente de las adiciones o mejoras realizadas a los bienes, adecuaciones y reparaciones realizadas a los bienes, con independencia al periodo en la cual se haya realizado, toda vez que influyeron en mayor o menor medida sobre la capacidad productiva de los mismos.

2.4. Asumiendo que cada Municipio reconociera las plantas, redes, líneas y ductos en sus Estados Financieros; la Gobernación tendría que darle de baja a esta partida, que como precisamos anteriormente, refleja un porcentaje significativo de sus activos, esto conllevaría a una variación patrimonial importante y a un efecto en sus indicadores financieros; de ser así: ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

Los registros que se requiera para ajustarse al procedimiento señalado en el acápite 1.1. de estas conclusiones, no deben estar en función del impacto en indicadores financieros, toda vez que la entidad debe proceder a realizar saneamiento contable, de tal manera que se realice el reconocimiento contable de los hechos económicos aplicando los preceptos contenidos en la regulación vigente, para dar cumplimiento a los propósitos de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, estipulados en el Marco Conceptual de Régimen de Contabilidad Pública precedente.

2.5. ¿Es acertado, tomar la implementación de nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

Ver respuesta dada a la pregunta 1.3.

2.6. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?"

Ver respuesta dada a la pregunta 1.4.

CONCEPTO No. 20172000062241 DEL 22-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Aplicación de los avalúos catastrales en la medición para determinar los saldos iniciales, y Medición Posterior de la Propiedad Planta y Equipo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500041402, del 4 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

Como Contador del Municipio de Sabaneta, y en desarrollo de la implementación del Nuevo marco normativo de las NICSP para entidades de gobierno, elevo la siguiente consulta con respecto de los bienes inmuebles en el balance de apertura.

Debido a que sería oneroso para el Municipio el avalúo técnico de todos los bienes inmuebles, teniendo en cuenta que los avalúos catastrales se vienen actualizando cada año con los porcentajes indicados con el Gobierno Nacional, y que el municipio efectuó la actualización catastral en el año 2014 ¿Es viable desde el punto de vista del Nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno, adoptar como política y tomar como referente de registro Contable el valor que figura en los avalúos catastrales de todos los bienes inmuebles de propiedad del Municipio para la medición inicial y posterior?

CONSIDERACIONES

El Instructivo N° 002 del 2015, presenta las siguientes alternativas de medición de las propiedades, planta y equipo para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo: el numeral d) establece:

“d) Medir cada partida de una clase de propiedad planta y equipo utilizando una de las siguientes alternativas:

Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado y el costo de reposición la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contrato de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición de activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades planta y equipos construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan en este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación.
- Determinar para los elementos de propiedad planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento final de su vida útil o rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento

de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente instructivo para este tipo de pasivos.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
 - Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii) Al valor actualizado en un período anterior, siempre que este valor sea comparable en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo de elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición, para el efecto la entidad determinará la vida útil del activo, y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para al efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo según corresponda.”

De otra parte, la Resolución 693 del 6 de diciembre de 2016, en su artículo 1 establece: “(...) Artículo 4°. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo el cual comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. (...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. (...)”

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la

distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros. (...)(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para la medición tendiente a determinar los saldos iniciales de la cuenta de Propiedad Planta y Equipo (bienes inmuebles excepto bienes de uso público, bienes históricos y culturales), con el propósito de migrar a los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la entidad debe adoptar alguna de las alternativas expuestas en los tres criterios contenidos en el Instructivo 02 de octubre del 2015 por la CGN; La CGN no puede predefinir si los avalúos catastrales cumplen las condiciones ideales para convertirse en la base de determinación de la medición de un inmueble, si se advierte que pueden presentarse rezagos frente a la dinámica del mercado inmobiliario, o limitaciones por circunstancias de orden operativo o social que implican un distanciamiento de estos, con respecto al comportamiento real del mercado.

Como consecuencia de esto, la entidad deberá evaluar en cada caso, si existe o no consonancia entre los avalúos catastrales y la alternativa de medición que haya elegido, para dar cumplimiento a lo establecido en el Instructivo N° 02 de 2015 antes mencionado, aplicable en congruencia con la modificación al cronograma, efectuada por la Resolución 693 de 2016. Por lo anterior le informamos que las políticas contables establecidas por la Entidad deben estar encaminadas al cumplimiento de los criterios básicos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno,

Con respecto de su pregunta si es procedente tomar como referente de registro contable el valor que figura en los avalúos catastrales como medición posterior, este Despacho le informa que en el periodo de aplicación de la Resolución No. 533 de 2015 expedida por la CGN, la medición posterior de los activos se obtiene de la siguiente manera: por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

CONCEPTO No. 20172000063391 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Avalúos técnicos a la propiedad, planta y equipo con valor

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3001

Compilado a 29 de diciembre de 2017

	inferior a 35 salarios mínimos legales mensuales y de aquellos totalmente depreciados pero que se encuentran en uso.
--	--

Doctor

LUIS ARMANDO LÓPEZ BENITEZ

Director Administrativo y Financiero

Ministerio de Relaciones Exteriores – Cancillería

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500039702, del 29 de agosto de 2017, en la cual nos manifiesta lo siguiente:

El actual régimen de contabilidad pública establece que, para realizar avalúos técnicos a la propiedad, planta y equipo, los mismos se harán sobre todos aquellos bienes con valor superior a 35 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

De acuerdo con lo anterior, teniendo en cuenta que para darle cumplimiento a la Resolución 533 de 2015 y al Instructivo 002 de 2015 emitidas por la Contaduría General de la Nación, y prorrogada con la Resolución 693 de 2016, se hace necesario se conceptúe por parte de esa entidad lo siguiente.

- a) ¿Cuál es el procedimiento que se debe aplicar a todos los bienes de propiedad, planta y equipo con valor inferior a 35 salarios mínimos legales mensuales?.
- b) ¿Se debe realizar avalúo técnico a todos los bienes con valor inferior a 35 salarios mínimos legales?.
- c) ¿Qué valor mínimo se debe establecer para registrar bienes de propiedad, planta y equipo como tal a partir de 2018 en la contabilidad?.
- d) ¿Los bienes de propiedad planta y equipo, totalmente depreciados a diciembre 31 de 2017, y que se encuentren en uso, se les debe realizar avalúo técnico, o solamente por estar en uso, se controlan administrativamente únicamente?.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.1 Relevancia y 4.1.2 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados así la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

Los numerales 10.1, 10.2 y 10.3 de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) Los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un período contable. (...).

10.2 Medición inicial

Las propiedades planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para la ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.(...)

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.(...)

Según el numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 de 2015 establece:

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un período contable. (...).

Finalmente el instructivo 002 de 2015 en su ordinal d) numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo establece:

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

Al costo menos las depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, para lo cual, realizará:

Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido. (...).

Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de la transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo

afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.

Al valor actualizado en un período anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. (...).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Preguntas a) ¿Cuál es el procedimiento que se debe aplicar a todos los bienes de propiedad, planta y equipo con valor inferior a 35 salarios mínimos legales mensuales?, y b) ¿Se debe realizar avalúo técnico a todos los bienes con valor inferior a 35 salarios mínimos legales?

La regla de efectuar actualización a partir de avalúos técnicos de los bienes con valor superior a 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, de conformidad con lo dispuesto en el Procedimiento para Propiedades, planta y equipo del Régimen de Contabilidad Pública precedente, es un imperativo que rige hasta el 31 de diciembre de 2017.

Bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones no se contempla este procedimiento, por cuanto la medición posterior de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse al costo menos depreciación acumulada, menos deterioro acumulado, según lo dispuesto en la norma respectiva.

Ahora bien, es preciso tener presente que para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento

si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Dentro de este contexto, si para efectos de determinar los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo a enero 1 de 2018, la entidad ha elegido la opción iii) del literal d) del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, contenido en el Instructivo N° 002 de 2015, podrá recurrir a avalúos técnicos para aquellos bienes de valor inferior a 35 salarios mínimos legales mensuales, que cumplan con los criterios para ser reconocidos como activos, y que estén por encima del valor que la entidad defina en su política que se justifica reconocerlos como tales, si se advierte que la CGN no regulará este último tope.

c) ¿Qué valor mínimo se debe establecer para registrar bienes de propiedad, planta y equipo como tal a partir de 2018 en la contabilidad? Como se mencionó anteriormente, la CGN no regulará este asunto y será cada entidad la que determine el tope a partir del cual efectuará el reconocimiento a título de activo, de los bienes que adquiera, dentro de parámetros razonables y en consonancia con sus propias particularidades.

d) ¿Los bienes de la propiedad, planta y equipo, totalmente depreciados a diciembre 31 de 2017, y que se encuentren en uso, se les debe realizar avalúo técnico, o solamente por estar en uso, se controlan administrativamente únicamente?.

En términos generales, la existencia de activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso, revela que la entidad no revisó anualmente la vida útil de los activos de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos, con el fin de ajustar oportunamente el valor en libros, evitando que se deprecien en su totalidad, cuando aún los bienes continúan generando beneficios económicos o siguen con un potencial de servicios, incumpliendo lo preceptuado en el procedimiento sobre Propiedades, planta y equipo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

En este sentido y bajo la regulación actualmente vigente, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos del valor en libros de los bienes, registrados en la contabilidad e incorpore nuevamente el activo con base en el nuevo valor del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación.

Es decir, que los bienes que se encuentran totalmente depreciados deben valorarse a su costo de reposición o valor de realización; una vez realizado dicho avalúo la entidad debe

retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado el procedimiento anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

De otra parte, respecto a la actualización de propiedades, planta y equipo, este proceso puede llevarse a cabo por personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas que cuenten con la idoneidad y capacidad que permitan garantizar la razonabilidad y confiabilidad de la información.

En este caso también es preciso tener presente que para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento

si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si el avalúo técnico anteriormente señalado, además de permitirle cumplir con la regulación contable actualmente vigente, también le es útil para aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

CONCEPTO No. 20172000064191 DEL 11-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Obras y mejoras en propiedad ajena

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento y avalúo de propiedad, planta y equipo en la transición hacia el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Colpensiones

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2017550003941-2, del 28 de agosto de 2017, en la cual consulta el tratamiento contable para el reconocimiento de elementos utilizados en las mejoras realizadas a

propiedad ajena como producto de la adecuación de sedes tomadas en arriendo, en los casos en los que los propietarios ceden algunos de dichos activos para volver a ser utilizados. Adicionalmente, solicita información sobre la actualización de avalúos de la propiedad, planta y equipo, así como el tratamiento contable para activos de menos de 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, para efectos de la identificación de saldos iniciales al 1 de enero de 2018 en el marco de la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable para el reconocimiento de las mejoras realizadas a propiedad ajena como producto de la adecuación de sedes tomadas en arriendo, en los casos en los que los propietarios ceden algunos de dichos activos para volver a ser utilizados.

La CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

Posteriormente, emitió la Resolución 693 del 06 de diciembre de 2016, la cual modifica el artículo 4 de la Resolución 533 de 2015, en la que se establece el cronograma para la implementación del nuevo Marco Normativo para todas las entidades de gobierno y se define que el periodo de preparación obligatoria “es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, establece que el primer periodo de aplicación “es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos” (subrayado fuera del texto).

Por lo anterior, la entidad deberá aplicar, durante el año 2017, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 y sus modificaciones.

El párrafo 141 del numeral 9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos, del título II referente al Plan General de Contabilidad Pública, define el activo como “Los activos son

recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general” (subrayado fuera del texto).

En ese sentido, el párrafo 197 del citado numeral señala que “las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la amortización afecta directamente el patrimonio, excepto para las obras y mejoras en propiedades utilizadas para las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo” (subrayado fuera del texto).

Así mismo, en el Catálogo General de Cuentas se describe la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA como aquella que “Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas” (subrayado fuera del texto).

De igual forma, la descripción de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO establece que “Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos

recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital”.

2. Reconocimiento y avalúo de propiedad, planta y equipo en la transición hacia el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

La CGN expidió el Instructivo 002 del 08 de octubre de 2015 con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno. El propósito de dicho Instructivo es describir las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo aplicable a los entes de gobierno. Tales actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2017, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que, habiendo sido reconocidos, se hayan medido de una manera distinta. El Instructivo no pretende establecer una lista exhaustiva de actividades, razón por la cual, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo para Entidad de Gobierno.

En particular, el numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo de dicho Instructivo señala que las principales actividades a realizar para efectos de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo serán, entre otros, medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas: i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, o iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo.

Frente a este último, señala que “El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda” (subrayado fuera del texto).

Sobre el instructivo citado es preciso señalar que en el artículo 2o de la Resolución 693 de 2016, por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, se estableció que “Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1º de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017”.

En relación con el tratamiento contable para activos de menos de 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, para efectos de la identificación de saldos iniciales al 1 de enero de 2018 en el marco de la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 define la Relevancia como característica fundamental de la información y, adicionalmente, señala que “(...) La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad (...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

- a. En cuanto al reconocimiento de elementos utilizados en las mejoras realizadas a propiedad ajena como producto de la adecuación de sedes tomadas en arriendo, en los casos en los que los propietarios cedan algunos de dichos activos para volver a ser utilizados, se debe tener en cuenta que, de acuerdo a lo establecido en las Normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública, las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, solo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables.

De lo anterior, se deduce que, partiendo del hecho de que no hay un acuerdo para el reembolso o reintegro de las mejoras realizadas en propiedad ajena, al finalizar el contrato de arrendamiento tales activos deberán estar completamente amortizados, por lo que ya se habrán dado de baja, pues su plazo de amortización no podrá superar el periodo pactado en el contrato de arrendamiento. Ahora bien, en el momento en que los propietarios ceden algunos de dichos activos para volver a ser utilizados, se deberá evaluar si tales bienes cumplen con la definición de activo, así como con los criterios de reconocimiento y medición, en los términos establecidos por el Plan General de Contabilidad Pública. Una vez definido el cumplimiento de tales criterios, se procederá a incorporar el activo en la cuenta que corresponda al bien que sea cedido, afectando la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

- b. Por otra parte, en cuanto a la necesidad de actualizar el avalúo realizado en el 2016 para la propiedad, planta y equipo, para efectos de la determinación de los saldos contables bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se deberá tomar como referencia lo establecido en el Instructivo 002 de 2015, el cual contempla como alternativa de medición el valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo.

Por último, sobre el tratamiento contable para activos de menos de 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, la CGN no se ha pronunciado sobre el particular toda vez que, para efectos de la identificación de saldos iniciales a 01 de enero de 2018 bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad deberá verificar, para cada tipo de bien, el cumplimiento con la definición y criterios de reconocimiento aplicables a los activos bajo dicho Marco. Adicionalmente, bajo un criterio de materialidad, la entidad podrá definir mediante política contable las condiciones para el registro del bien como gasto o activo. Lo anterior, en concordancia con el elemento de materialidad de la característica fundamental de Relevancia

contenida en el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sin detrimento de los controles administrativos que alternamente deban adoptarse a efectos de garantizar la preservación del patrimonio público.

CONCEPTO No. 20172000064301 DEL 12-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Inversiones e instrumentos derivados Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	-Vida útil de los bienes históricos y culturales que cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. - Tratamiento contable de las inversiones realizadas en cooperativas y fondos, que aumentan de valor durante el tiempo. - Criterio para el cambio del umbral de materialidad para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo, y verificación de indicios de deterioro de valor de los activos. - Reconocimiento de los recursos recibidos por el programa "SER PILO PAGA". - Cuentas contables necesarias para el registro de servicios de comunicación, venta de bienes, y administración de la seguridad social.

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN

Directora del proyecto NICSP- Resolución 533 de 2015

Universidad Nacional de Colombia- UNAL

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040202, del día 31 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) 1. La Universidad Nacional de Colombia tiene como uno de sus objetivos misionales la difusión del conocimiento. Teniendo en cuenta lo anterior y lo que estipula el Nuevo Marco Normativo, material bibliográfico, colecciones y elementos de museo (obras de arte, pinturas, esculturas, etc.) serán consideradas Propiedad, planta y equipo. Dadas las características propias de dichos activos que incrementan generalmente su valor en el tiempo y no es posible determinar una vida económica, ¿es posible considerar que tienen una vida útil indefinida y por lo tanto estos bienes no serían objeto de procesos de depreciación?

2. La Universidad Nacional de Colombia es asociada de La Cooperativa Colanta Ltda., desde marzo de 2004 y realiza aportes semanales por un porcentaje establecido y descontado de la liquidación que realiza Colanta por la venta de la leche que le hace la Universidad Nacional de Colombia, (Art 91 Estatutos). Estos aportes presentan revalorización cada año (Capítulo IX Artículo 101-103 Estatutos). ¿Cuál será el tratamiento para las inversiones realizadas en cooperativas o fondos, que no son de carácter societario, cuyo valor se incrementa en el tiempo y son susceptibles de ser solicitados, sin embargo no generan rendimientos durante el tiempo de la inversión?

3. En lo referente a la construcción de las políticas contables, tenemos la inquietud si la determinación de los umbrales de materialidad para el reconocimiento de PPE y para la verificación de los indicios de deterioro son aspectos que pertenecen a las políticas de la Universidad o son estimaciones contables.

4. A través del Ministerio de Educación Nacional se creó el programa ‘SER PILO PAGA’, por medio del cual el Gobierno Nacional pretende fomentar el acceso a la educación superior de jóvenes bachilleres con los mejores resultados de las pruebas de Estado y con menores condiciones socioeconómicas, atendiendo criterios de fomento a la calidad y focalización, este ingreso se da por estudiante matriculado y es individualizado. ¿Cuál debe ser el correcto reconocimiento del programa “SER PILO PAGA” para el MEN y La Universidad Nacional de Colombia, como ingreso sin contraprestación o como transferencia?

5.Cuál es la correcta clasificación de los ingresos de Unisalud sin contraprestación o con contraprestación ya que esta es una unidad especializada en Servicios de Salud de la Universidad Nacional de Colombia, adscrita a la Rectoría con organización propia y administración de recursos independiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 30 de 1992, modificado por la Ley 641 de 2001. El objeto de Unisalud es garantizar el bienestar de sus afiliados y beneficiarios en materia de seguridad social en salud, conforme a la Constitución, a continuación enunciamos los ingresos de UNISALUD:

- Aportes Afiliados
- Aportes Patronales

- Cuota Moderadora — Régimen Contributivo (Directamente al Servicio-A partir de la segunda cuota cobran la cuota. Pendiente Unisalud)
- Copagos - Régimen Contributivo (Es parte de eventos superiores y el afiliado ayuda a pagar parte del servicio Pendiente Unisalud-Montos)
- Recobro de enfermedades de alto costo (Habitación individual, medicamentos interhospitalarios no pos y Excepción de los copas)
- Cuotas de Inscripción y Afiliación a planes complementarios (cuota a plan complementario)
- Citas Incumplidas (revisar si tienen la cuenta x cobrar Unisalud)
- Servicios Ambulatorios - Consulta Externa y Procedimientos (convenios con universidades públicas y dependencias un (desarrollo de convenios-universidades públicas)
- Servicios Ambulatorios Salud Oral (convenios con universidades públicas y dependencias un (desarrollo de convenios-universidades públicas)
- Apoyo Diagnóstico - laboratorio clínico (convenios con universidades públicas y dependencias un (desarrollo de convenios-universidades públicas)
- Carné Unisalud
- Préstamo social - Unisalud Financia ciertos servicios a sus pacientes (Odontológicos)

6. Revisando el catálogo de cuentas de la Resolución 620 de 2015 y su modificación según la Resolución 468 de 2016 y se ha encontrado lo siguiente:

- No se encuentra la subcuenta 242590- OTROS ACREEDORES, ni una homologación a la cuenta 249090, la cual es necesaria para el reconocimiento de otros acreedores tales como: Rendimientos por Contratos de Extensión, Reintegro a Tesorerías, Participación e Inscripciones, Otras Cuentas por Pagar Estudiantes (pago del estímulo económico a título de beca de posgrado), otras cuentas por pagar a Empleados (caja menor) y otros acreedores (devolución de la inscripción al proceso de admisión de posgrado).
- No se encuentra la subcuenta 421090- OTRAS VENTAS DE BIENES COMERCIALIZABLES, la cual es necesaria para el reconocimiento de las ventas de los bienes (Buzos, bolsos, pañoletas, relojes, paraguas, esferas, cuadernos, pocillos, pines, etc.) de la Tienda Universitaria.
- No se encuentra La subcuenta 639006 - SERVICIOS DE COMUNICACIONES, la cual es necesaria para el reconocimiento de los costos de servicios de comunicación de UNIMEDIOS.
- No se encuentra La subcuenta 639011 - SERVICIOS DE PROGRAMACION Y PRODUCCION DE TELEVISION, La cual es necesaria para el reconocimiento de Los costos de servicios de comunicación de UNIMEDIOS.
- No se encuentra la cuenta 6402- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, ni sus respectivas subcuentas, Las cuales son necesarias para el reconocimiento de los costos de operación de servicios salud - UNISALUD.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

PREGUNTA N° 1

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la norma de propiedades, planta y equipo menciona lo siguiente con respecto a la medición posterior:

(...) La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda

del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...) La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores. (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA N° 2

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la norma inversiones de administración de liquidez, menciona lo siguiente con respecto a la medición posterior:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes

cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo. (...)

La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que se corresponden con a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

1.4. Medición posterior

(...) 1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

Las inversiones clasificadas al costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.”

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

Reconocimiento 5.1.

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada. (...)

Medición posterior 5.3.

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en controladas se medirán por el método de participación patrimonial en los estados financieros individuales de la controladora.

Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial. (...)

Las inversiones en controladas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa.

Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad inversora para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto.

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes... (...)

6.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en asociadas se medirán por el método de participación patrimonial.

El método de participación patrimonial implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la asociada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la asociada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. Si la entidad asociada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio.

Las inversiones en asociadas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el

valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial. (...)

7. ACUERDOS CONJUNTOS

Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo. (...)

7.2. Negocios Conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa pública societaria, tienen derecho a sus activos netos. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio y lleva su propia contabilidad. Cada entidad participante tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

La entidad reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión.

7.2.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los negocios conjuntos se medirán aplicando el método de participación patrimonial.

El método de participación patrimonial implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio del negocio conjunto, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial. (...)

3. CUENTAS POR PAGAR

Reconocimiento 3.1.

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...) (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA N° 3

En el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2017, se menciona lo siguiente:

“(...) 4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, dentro de la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores se establece:

“4.1. Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros. (...)

4.2. Cambios en una estimación contable

Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de

mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA N° 4

En el mismo marco normativo, se establece lo siguiente con relación a los ingresos:

“2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Reconocimiento 2.1.

Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes

identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios, los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad. (...)" (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA N° 6

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016, señala lo siguiente:

4210- BIENES COMERCIALIZADOS: "Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, en desarrollo de su actividad de comercialización de bienes adquiridos en el mercado, sin ser sometidos a ningún proceso de transformación. (...)"

6390- OTROS SERVICIOS: "Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios vendidos que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores durante el periodo contable. (...)"

5313- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD: “Representa el valor causado por las Empresas Promotoras de Salud (EPS) que se origina en la administración de la seguridad social en salud. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Se hace importante precisar que la vida útil es el periodo por el cual la entidad espera utilizar el activo y al finalizar esta, puede seguir siendo utilizado por otro usuario. Por otro lado, la vida económica se entiende como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizado por uno o más usuarios, por tanto al finalizar esta el activo no podrá ser utilizado.

Si la Universidad determina que el material bibliográfico, colecciones y elementos de museo cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo, deberá aplicar los criterios establecidos en esta norma para su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, baja en cuentas y revelaciones. Así pues, dado que en la medición posterior de la norma en mención no se contempla la posibilidad de establecer vida útiles indefinidas, la entidad deberá realizar la mejor estimación posible de la vida útil, considerando el tiempo de uso que espera darle a los activos, para lo cual podrá incluso recurrir a la experiencia que la entidad tenga con activos similares. Es de resaltar, que la vida útil es una estimación que incorpora un grado de incertidumbre en su medición, por lo cual debe ser revisada en cada periodo contable.

Ahora bien, la depreciación se calcula sobre el valor del activo menos el valor residual, que es el valor que la entidad podría obtener actualmente por dicho activo si ya hubiera finalizado su vida útil, por lo cual, cuando el valor residual supera el valor en libros se suspende la depreciación.

De acuerdo con lo anterior, y considerando que en su consulta expresa que el valor de los activos puede incluso aumentar a lo largo del tiempo, su valor residual podría ser mayor al valor en libros, lo cual implicaría que materializada esta circunstancia la entidad no deberá depreciar el bien.

2. Si se determina que los aportes realizados en la Cooperativas Colanta Ltda., son inversiones de administración de liquidez y por lo tanto corresponden a recursos financieros que se invierten con el propósito de obtener los flujos contractuales del título durante su vigencia, en este caso particular los rendimientos están asociados con el aumento del valor de los aportes. Dado que para este tipo de inversiones no se cuenta con un valor de mercado que proceda de un activo con características idénticas, se

definirá entonces, que los aportes son inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo.

Considerando que las inversiones de administración de liquidez al costo, no son susceptibles de actualizaciones, el aumento de valor solamente se reconocerá cuando la Universidad retire los aportes realizados en la cooperativa, como un ingreso financiero.

Si de acuerdo con el análisis efectuado, dadas las características de la inversión, se configura la existencia de control, influencia significativa o control conjunto, la inversión se debe reconocer inicialmente por el costo y posteriormente se deberá medir por el método de participación patrimonial, de tal manera que se actualice el valor de la inversión, con base en las variaciones patrimoniales de la Cooperativa, bien sea originadas en patrimonio o en resultados.

Por otro lado, si la entidad tiene prevista una fecha específica en la que realizaría el retiro de los aportes, en lugar de una inversión, deberá reconocer una cuenta por cobrar por el valor de los aportes realizados y por los demás derechos que obtenga por los mismos, toda vez que se espera la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3. De acuerdo con el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, por lo cual es un criterio que se deberá determinar partiendo de las condiciones económicas y financieras de esta.

De conformidad con lo anterior, el umbral de materialidad que establezca la Universidad para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo, y para la verificación de los indicios de deterioro de sus activos, deberá ser tratado como una estimación contable, toda vez que las circunstancias sobre las cuales se determina dicho valor incorporan cierto grado de incertidumbre, dado que las condiciones de la entidad pueden cambiar en periodos posteriores. Es importante mencionar, que el marco normativo establece que cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable o un cambio en una estimación contable, se tratará como un cambio en una estimación contable.

4. Los recursos recibidos por la Universidad por concepto del programa “SER PILO PAGA”, cumplen con la definición de ingresos con contraprestación establecida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, toda vez que la Entidad está recibiendo un pago por los servicios de educación que presta a los beneficiarios del programa, razón por lo cual, cuando efectivamente se haya prestado el servicio, la Universidad deberá reconocer un ingreso, registrando un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS. Por su parte, el Ministerio de Educación Nacional deberá

registrar un gasto público social por educación, mediante un crédito en la subcuenta que corresponda, 555002- Para educación de la cuenta 5550- SUBSIDIOS ASIGNADOS.

5. Considerando que de acuerdo con la Ley 30 de 1992, Unisalud hace parte de un régimen especial, solicitamos información adicional sobre el funcionamiento de esta unidad y el manejo de los recursos recibidos, con el fin de dar respuesta a su consulta, las inquietudes son las siguientes:

- ¿La totalidad de los recursos que recibe Unisalud por aportes patronales, aportes de los afiliados, copagos, etc., son administrados por esta unidad o parte de ellos son administrados por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud- ADRES?
- ¿Cómo funcionan los convenios que realiza con otras universidades?
- ¿Qué políticas adoptan frente a los préstamos otorgados a los pacientes por los servicios prestados?
- Y en general se solicita la ampliación de cada uno de los conceptos por los cuales Unisalud recibe recursos, con el propósito de determinar si efectivamente corresponderían a un ingreso para la entidad.

6. - Frente a la cuenta 4210- BIENES COMERCIALIZADOS, nos permitimos informarle que en la próxima actualización del Catálogo General de Cuentas, se procederá a crear una subcuenta denominada "Otros", en la que podrá registrar los conceptos relacionados con la venta de bienes de la tienda universitaria.

- Para el reconocimiento de los costos de los servicios de comunicación y programación de Unimedios, la Universidad podrá utilizar la subcuenta 639090- Otros servicios, de la cuenta 6390- OTROS SERVICIOS, y controlarlos mediante el uso de cuentas auxiliares.

- Los conceptos que bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, eran registrados en la cuenta 6402- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, bajo el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, deberán registrarse en la cuenta 5613- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

- Con respecto a los registros efectuados en la cuenta 242590- Otros acreedores, solicitamos ampliación de cada uno de los conceptos que menciona en su consulta, con el fin de determinar en qué cuenta del Catálogo General de Cuentas del nuevo marco normativo se podría realizar el respectivo registro contable.

CONCEPTO No. 20172000065051 DEL 17-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Bienes de uso público Activos intangibles
	SUBTEMAS	Normatividad específica para la determinación de las vidas útiles de los activos.

Doctora

NATALIA MILENA ARIZA

Grupo NICSP

Municipio de Charalá

Charalá -Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500041872, del día 15 de septiembre de 2017, mediante la cual solicita se indique si bajo el nuevo Marco Normativo Entidades de Gobierno, la CGN expedirá alguna resolución o normatividad específica referente a la determinación de años de vida útil.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 10.3 de la Norma de Propiedades, Planta y Equipos establece los criterios para la determinación de las vidas útiles en los siguientes términos:

“10.3. Medición posterior

(...) La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que

un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 11.3 de la Norma de Bienes de uso Público establece los criterios para la determinación de las vidas útiles así:

“11.3. Medición posterior

(...) La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 14.3 de la Norma de Propiedades de Inversión señala los siguientes criterios para determinar las vidas útiles de dichos bienes:

“14.3. Medición posterior

(...)Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la

Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo para la medición posterior. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 12.3 de la Norma de Activos Intangibles establece lo siguiente:

“12.3. Medición posterior

(...) La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

La Contaduría General de la Nación (CGN) no expedirá resolución o normatividad específica relacionada con la determinación de la vida útil, toda vez que la Norma específica de cada clase de activo no financiero establece que la vida útil se determina en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares, según corresponda, por lo que la estimación de la vida útil se efectuará con fundamento en la experiencia que cada entidad tenga con activos similares.

CONCEPTO No. 20172000066161 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro de las depreciaciones de las propiedades, planta y equipo

Doctora
RUBY GAVIRIA VALENCIA
Contadora
Alcaldía Municipal Dosquebradas
Dosquebradas - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500042822, del 21 de septiembre de 2017, en la cual consulta lo siguiente:

“(…) Cuando las entidades de gobierno ya estén realizando sus operaciones diarias después de la conversión a la resolución 533, las depreciaciones de propiedad planta y equipo se seguirán registrando en el grupo 1685 de naturaleza crédito y la contra partida debito a que(sic) grupo se registrará?, de acuerdo al plan contable de la resolución 620 el grupo 3128 no tiene las cuentas para registrar las depreciaciones, entonces me podrían decir que grupo de las cuentas del patrimonio se afectarán? (...)”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, dispone lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera

venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles.(...)” (Subrayados fuera del texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe:

“1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, el registro de la depreciación bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones y el Catálogo General de Cuentas anexo de la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, aplicable a las entidades de Gobierno, se hará mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuentas 5360-

DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y como contrapartida un crédito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Como consecuencia de ello, a partir de la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, no habrá lugar a efectuar cargos por depreciaciones en cuenta alguna del patrimonio.

CONCEPTO No. 20172000066231 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Periodicidad de los avalúos técnicos para actualización de los activos

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Antigüedad de los avalúos técnicos para la aplicación de la alternativa 3 del instructivo 002 de 2015 para medición de propiedades, planta y equipo.

Doctor
JOSE GERARDO BOLAÑOS MAHECHA
Profesional Universitario
Instituto Nacional para Ciegos -INCI
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043302 del 25 de septiembre de 2017 en la cual formula la siguiente consulta:

“De manera atenta nos dirigimos a usted con el fin de solicitar un concepto sobre la medición de la propiedad, planta y equipo que presenta el Instituto Nacional para Ciegos - INCI en el balance de inicio al 1 de enero de 2018.

Sobre lo anterior, el Instructivo N° 002 señala lo siguiente:

“Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios el Nuevo Marco Normativo.”

De acuerdo con lo que señala el instructivo N° 002, el INCI podría tomar del año 2013 y actualizarlo a la fecha de transición con un índice específico de precios. Sin embargo, el régimen de contabilidad pública vigencia hasta el 31 de diciembre de 2017 (numeral 20 del Capítulo III, un avalúo general o que tiene del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP) señala: “La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última incorporado en el período contable respectivo.”

(...)

De esta forma, nuestra consulta sobre la cual solicitamos su concepto es la siguiente:

- ¿Debe el INCI realizar un avalúo técnico durante el año 2017 para cumplir con el régimen de contabilidad pública que tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2017, aun cuando para efectos del balance inicial a 1 de enero de 2018 podría tomar el último registrado en 2013 (alternativa 3)?

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

“18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.” (...) (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015,

“El Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.1.9, relacionado con propiedades, planta y equipo establece lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

1.1.9. Propiedades, planta y equipo

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

“(...

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta de impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”

Al respecto, es pertinente precisar que la Resolución 693 del 6 de diciembre de 2016, en su artículo 1 establece: “(...

Artículo 4°. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo el cual comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. (...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. (...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, si la entidad realizó avalúos en el año 2013 debió nuevamente efectuarlos nueva al cabo de los tres años, es decir en el año 2016, en cumplimiento de lo dispuesto en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Ahora bien, tales avalúos le permiten dar cumplimiento a la norma contable actualmente vigente y alternamente la Entidad deberá evaluar y decidir si a partir de estos, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 (cuyas fechas se corrieron hasta el 31 de diciembre de 2017) o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

CONCEPTO No. 20172000075741 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos - Intangibles
	SUBTEMAS	Estimación de la vida útil de propiedades, planta y equipo, bienes de uso públicos y activos intangibles entregados en concesión.

Doctora:
CATALINA NARANJO AGUIRRE
Subsecretaria de Presupuesto y Gestión Financiera
Municipio de Medellín
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500003182, del 30 de enero de 2017, mediante la cual solicita concepto sobre la forma como se debe determinar la vida útil de mobiliario urbano (Paneles publicitarios, paraderos públicos, bancas colectivas e individuales, basureras, etc.), infraestructura tecnológica y licencias de software que se entregan a terceros en virtud de contratos de concesión.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el concesionario está obligado a reparar y reponer de forma inmediata el mobiliario urbano deteriorado, renovar la infraestructura tecnológica en los términos acordados, actualizar de forma permanente las licencias de software y entregar en buen estado al Municipio de Medellín los bienes que hacen parte del inventario de los contratos de concesión, en la fecha de su terminación.

Al respecto, me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El numeral 1.1. de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga, o no, la titularidad legal de los activos en concesión.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda." (Subrayado fuera de texto)

El numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

"10.3. Medición posterior (...)

25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o

comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 11.3 de la Norma de bienes de uso público del Marco Normativo para Entidades incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“11.3. Medición posterior (...)”

17. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

18. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 15.3. de la Norma de activos intangibles del Marco Normativo para Entidades incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“15.3. Medición posterior (...)”

28. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

29. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

30. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que para la medición posterior de los activos que hacen parte de un acuerdo de concesión, la entidad concedente debe aplicar lo establecido en las Normas de propiedades, planta y equipo, bienes de uso público y activos intangibles, según corresponda. Estos activos son objeto de depreciación o amortización en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, aun cuando el concesionario efectúe mejoras, adiciones, reparaciones y mantenimiento a los bienes tangibles y actualizaciones a los bienes intangibles, razón por la cual deberá estimarse la vida útil, en consonancia con los siguientes lineamientos:

Con el fin de determinar la vida útil de los elementos del mobiliario urbano clasificado como propiedades, planta y equipo entregados en concesión, se requiere que el Municipio de Medellín adopte las medidas administrativas que considere pertinentes para garantizar que el concesionario suministre información sobre el periodo durante el cual se espera sean utilizados los activos o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener de los mismos en la explotación de las actividades reservadas a la entidad concedente.

Como parte de la información proporcionada por el concesionario, se debe incluir información sobre diferentes aspectos que inciden en la estimación de la vida útil de los bienes, como por ejemplo, el desgaste físico esperado, los programas de reparaciones, mantenimiento, adiciones y mejoras, la obsolescencia técnica o comercial, entre otros.

En el caso del mobiliario urbano clasificado como bienes de uso público entregados en concesión, el Municipio de Medellín debe acordar con el concesionario el suministro de información relativa al periodo durante el cual se espera sean usados los bienes en el desarrollo y explotación de las actividades reservadas a la concedente. Adicionalmente, información sobre el uso que se le dará a los activos, el desgaste físico previsto y los programas de mejoramiento, rehabilitación, mantenimiento y conservación, entre otros aspectos.

En relación con la estimación de la vida útil de los activos intangibles que hacen parte de un acuerdo de concesión, la información provista por el concesionario debe señalar el periodo durante el cual se espera que los activos sean usados o el número de unidades de producción o similares que podrían obtener de los mismos para proporcionar un servicio en nombre de la concedente. En el evento en que no pueda efectuarse una estimación fiable del periodo o de las unidades de producción o similares mencionadas, se presumirá que la vida útil del activo intangible es indefinida.

Adicionalmente, el Municipio de Medellín acordará con el concesionario que se le proporcione información sobre los activos intangibles originados en derechos legales o contractuales, considerando que la vida útil de estos activos, corresponderá al menor periodo entre el tiempo en que se usará el activo y el plazo establecido conforme a los términos contractuales o legales.

Ahora bien, cuando el plazo para usar un activo intangible asociado a un derecho legal o contractual pueda renovarse, la vida útil incluirá el periodo de renovación siempre que el costo de renovación no sea significativo, en caso contrario, se considerará como un nuevo activo intangible que deberá reconocerse en la contabilidad de la concedente.

CONCEPTO No. 20172000075751 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades de inversión Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición inicial y posterior de activos entregados en acuerdos contractuales por parte del patrimonio autónomo Fontur.

Doctor
NILSON ORLANDO BARBOSA FANDIÑO
Analista contable
Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500078012, del 30 de noviembre de 2016, en la cual plantea que FONTUR, patrimonio autónomo creado mediante el contrato de Fiducia Mercantil No. 137/2013 del 28 de agosto de 2013, suscrito entre la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

En la actualidad, este fideicomiso tiene suscritos cinco (5) contratos de arrendamientos, sobre igual número de inmuebles a los que se ha realizado una evaluación preliminar, sin embargo, por la misma estructura contractual establecida, nos surgen inquietudes sobre las cuales se requiere pronunciamiento por parte de la CGN a efecto de determinar el adecuado proceso para el reconocimiento, medición y revelación.

En el artículo 22 de la Ley 1558 de 2012 ordeno que: “Los bienes inmuebles con vocación turística incautados o que les fuere extinguido el dominio debido a su vinculación con procesos por delitos de narcotráfico, enriquecimiento ilícito, testaferrato y conexos, y los que fueron de propiedad de la antigua Corporación Nacional de Turismo, hoy del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, serán administrados o enajenados por el Fondo Nacional de Turismo o la entidad pública que este contrate. Para efectos de la administración y enajenación de los bienes, el Fondo o la entidad administradora, se regirá por las normas del derecho privado. Los recursos de su explotación estarán destinados a la administración, mantenimiento y mejoramiento de estos bienes y el remanente a lo que dispongan las leyes vigentes”.

Por lo anterior, FONTUR ha recibido bienes que tienen vocación turística de la Sociedad de Activos Especiales, El Ministerio de Comercio Industria y Turismo y de la Corporación Nacional del Turismo, para su administración por medio de cesión de contratos en los cuales el Patrimonio Autónomo actúa como intermediario.

A partir de la suscripción y cesión de los contratos de arrendamiento, el arrendatario continuara a cargo de las obligaciones relacionadas con la tenencia, dotación, reparación, reposición adecuación, administración, operación y mantenimiento del bien. En ese sentido continuara por parte del arrendatario la guarda, custodia y conservación de los bienes entregados en arrendamiento.

En desarrollo de los contratos, el arrendatario tiene derecho a explotar económicamente los bienes entregados en arrendamiento, a través del desarrollo de la actividad económica de servicio de hotelería y de todas aquellas derivadas o conexas de esta.

Como contraprestación el arrendatario se compromete a pagar al Patrimonio Autónomo - FONTUR - una remuneración fija o variable, dependiendo del tipo de contrato.

Dentro de los contratos se establecen un plan de Inversiones a ejecutar, donde el arrendatario se compromete a realizar por su cuenta y riesgo inversiones de capital con el objetivo de realizar obras de mantenimiento y remodelación así como las actividades necesarias para la administración y operación de los inmuebles que conforman el bien entregado y así garantizar su competitividad.

Los recursos aportados por el arrendatario, para cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior se amortizaran durante la etapa de operación y explotación en su totalidad, descontando periódicamente del canon de arrendamiento la suma establecida en el contrato.

De otra parte, el arrendatario constituye bajo su propio nombre y control una cuenta de ahorro o fondo de inversión colectiva (Cuenta de Inversión y Gastos o Reposición) con el fin de realizar los diferentes pagos según el contrato.

Los recursos aquí depositados tendrán como destinación:

- La reposición de muebles, enseres, equipos o activos fijos que hayan agotado su operatividad.
- Reparaciones estructurales.
- Inversiones necesarias y
- Los gastos requeridos por el hotel como impuesto predial, valorizaciones, avalúos entre otros.

Estos gastos serán con cargo de la cuenta de Inversión serán ejecutados y administrados por el arrendatario, previa autorización del Patrimonio Autónomo — FONTUR.

El arrendatario periódicamente informara al Patrimonio Autónomo sobre el estado de la cuenta, anexando:

- Certificación o extracto donde conste el saldo de la cuenta de inversión.
- Un informe del valor ejecutado y pendiente por ejecutar con cargo a la cuenta de inversión.

Los excedentes de los recursos económicos que se encuentren en esta cuenta de inversión a la fecha de terminación del contrato, pertenecerán al Patrimonio Autónomo - FONTUR.

Es importante considerar que los bienes adquiridos mediante este esquema normalmente reemplazan los activos entregados en arrendamiento. Al momento de la liquidación de los contratos los bienes entregados inicialmente y los que fueron objeto de reposición deben ser reintegrados al Patrimonio Autónomo FONTUR sin ninguna compensación.

Es importante resaltar que actualmente los activos relacionados con estos contratos se encuentran registrados en las cuentas de orden del Patrimonio Autónomo - FONTUR, los

Es importante resaltar que actualmente los activos relacionados con estos contratos se encuentran registrados en las cuentas de orden del Patrimonio Autónomo - FONTUR, los cuales no cuentan con avalúos actualizados, debido a que no se ha definido quien debe asumir este costo y no hay presupuesto disponible para tal fin.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Estos activos deben reconocerse en los Estados Financieros del Patrimonio?
2. ¿Cuál debe ser el tratamiento y clasificación de estos activos?
3. ¿Con que valor se deben reconocer estos bienes?
4. ¿El Patrimonio Autónomo debe reconocer en sus estados financieros los recursos consignados por el arrendatario al fondo de inversión y gastos?
5. ¿Los bienes adquiridos por el contratista con recursos del fondo de reposición que se utilizan en la operación del establecimiento, deben reconocerse en los estados financieros del Patrimonio Autónomo y cuál sería el tratamiento contable a considerar?
6. ¿Cuál sería el tratamiento contable de los recursos recibidos, por el canon de los arrendamientos de estos bienes administrados por el Patrimonio Autónomo, teniendo en cuenta que somos intermediarios?

En virtud de los contratos, los arrendatarios se comprometen a invertir unos recursos adicionales, con destino a realizar obras de los bienes, los cuales controla el arrendatario bajo un aval de FONTUR. Cabe resaltar que dichos recursos son amortizados, es decir, descontados del canon de arrendamiento hasta terminar el valor de la inversión. Teniendo en cuenta lo anterior:

7. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable para los aportes, así como las adiciones y mejoras realizados a través de este plan de inversión por el arrendatario?
8. ¿Debería reconocerse una obligación presente calculada a costo amortizado teniendo en cuenta que el arrendatario descuenta directamente del canon una parte de esta inversión?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales.

La Ley 1558 de 2012, “Por la cual se modifica la Ley 300 de 1996 - Ley General de Turismo, la Ley 1101 de 2006 y se dictan otras disposiciones”, establece en su Capítulo II – De los Recursos, que:

ARTÍCULO 21. Los recursos señalados en el artículo 1o y 8o de la Ley 1101 de 2006, así como los asignados en el Presupuesto Nacional para la infraestructura turística, promoción y la competitividad Turística, y el recaudo del Impuesto al Turismo, formarán parte de los recursos del Fondo de Promoción Turística que en adelante llevará el nombre de Fondo Nacional de Turismo (Fontur) y se constituirá como Patrimonio Autónomo con personería jurídica y tendrá como función principal el recaudo, la administración y ejecución de sus recursos.

PARÁGRAFO. Como parte de la infraestructura turística, las cámaras de comercio en asocio con el Fondo Nacional de Turismo, la Nación, las entidades territoriales, con otras entidades públicas o privadas, o individualmente, continuarán destinando recursos de origen público o privado provenientes del desarrollo de sus actividades a la creación y operación de centros de eventos y convenciones y de recintos feriales mediante la celebración de eventos, congresos y actividades feriales, con el fin de que contribuyan a la generación de empleo y al desarrollo turístico de sus regiones.

ARTÍCULO 22. Los bienes inmuebles con vocación turística incautados o que les fuere extinguido el dominio debido a su vinculación con procesos por delitos de narcotráfico, enriquecimiento ilícito, testaferrato y conexos, y los que fueron de propiedad de la antigua Corporación Nacional de Turismo, hoy del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, serán administrados o enajenados por el Fondo Nacional de Turismo o la entidad pública que este contrate. Para efectos de la administración y enajenación de los bienes, el Fondo o la entidad administradora, se regirá por las normas del derecho privado. Los recursos de su explotación estarán destinados a la administración, mantenimiento y mejoramiento de estos bienes y el remanente a lo que dispongan las leyes vigentes” (subrayado fuera del texto).

Dentro del Marco Conceptual para la preparación de preparación y presentación de información financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, se establece que:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de

cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

Los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos" (subrayado fuera del texto).

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco normativo para entidades de Gobierno, menciona los siguientes aspectos relacionados con los temas objeto de la consulta:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.2 Medición inicial

(...)

Los elementos de propiedades, planta y equipo construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

(...)

14.2. Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades de inversión y afectará la base de depreciación.

(...)

16. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. Cuando un arrendamiento sea parte de un amplio conjunto de acuerdos celebrados por la entidad, se aplicarán las disposiciones de esta Norma a cada operación de arrendamiento que se identifique dentro del conjunto de acuerdos. Las operaciones de arrendamiento identificadas se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

16.1. Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes

a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

La entidad clasificará el arrendamiento, al inicio de este, en arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. La fecha de inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la fecha del acuerdo del arrendamiento y la fecha en la que las partes se comprometen a cumplir las principales estipulaciones del acuerdo. En el caso de un arrendamiento financiero, se determinarán los valores que reconocerán el arrendador y el arrendatario al comienzo del plazo de arrendamiento, el cual corresponde a la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado.

La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a. el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b. el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c. el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d. el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

- e. los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f. el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g. las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y
- h. el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

La clasificación del arrendamiento se mantendrá durante todo el plazo del mismo. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. No obstante, cuando resulte insignificante el valor que se reconocería para alguno de los componentes, los terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.

(...)

16.3 Arrendamientos operativos

16.3.1. Contabilización para el arrendador

16.3.1.1 Reconocimiento y medición

Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

Los costos directos iniciales en los que incurra el arrendador durante la negociación y contratación de un arrendamiento operativo se añadirán al valor en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base de los ingresos del arrendamiento.

La depreciación o amortización de los activos arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la norma que le sea aplicable al activo arrendado.

El arrendador, que sea a la vez productor o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo. Para efectos del deterioro y baja en cuentas de la cuenta por cobrar, la entidad aplicará lo dispuesto en la Norma de Cuentas por Cobrar.

(...)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN, que establece las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, menciona que:

“1. PROCEDIMIENTO A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 01 de enero de 2017.

(...)

1.1 ACTIVOS

(...)

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del Costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y a depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, sí este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

(...)

1.1.13. Propiedades de inversión

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades de inversión son activos representados en terrenos y edificaciones que se tienen con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades. Planta y Equipo. No obstante, las entidades deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e históricos y Culturales, Bienes entregados a Terceros, Bienes Recibidas en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros y Bienes adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen los criterios para ser reconocidas como propiedades de inversión.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías y Otra parte se use en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, la entidad clasificará cada parte de manera separada, siempre que estas partes puedan ser vendidas separadamente o colocadas por separado en arrendamiento financiero. Si no fuera así, la entidad clasificará la propiedad como de inversión cuando se utilice una porción insignificante de la misma para la producción o distribución de bienes o servicios, o para fines administrativos.

- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del Costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y a depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

(...)” (subrayado fuera del texto).

La Resolución 693 de 2016, determinó en su Artículo No. 2 que:

“ARTICULO 2°. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1° de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Preguntas No. 1, 2 y 3

De acuerdo a los objetos y condiciones de los contratos referidos, la entidad contable pública, siendo en este caso el patrimonio autónomo FONTUR, cede la aprovechamiento económico de los activos mencionados a los contratistas, en el marco de las limitaciones contractuales establecidas, a cambio de que éstos administren, inviertan, operen y mantengan dichos activos, en desarrollo de actividades desarrolladas por cuenta y riesgo de ellos mismos. Con base en lo anterior, considerando que a través de los contratos, y durante un periodo determinado, se cede el derecho a utilizar los activos mencionados, y a cambio de ello, FONTUR percibe una serie de pagos, que en cada caso se encuentra estipulado, se configura la existencia de un acuerdo de arrendamiento en los casos analizados.

Ahora bien, en función de lo anterior, se hace necesario evaluar la naturaleza de dichos acuerdos de arrendamiento con base en su esencia económica, esto con el fin de establecer si es FONTUR la entidad que ejerce el control sobre los activos referidos. En línea con esto, resulta importante precisar los siguientes aspectos:

- De acuerdo a la Ley 1558 de 2012, FONTUR patrimonio autónomo creado para la promoción del turismo, cuenta con personería jurídica, es decir, tiene la capacidad de asumir derechos y obligaciones; se conforma con recursos asignados del Presupuesto Nacional, el recaudo del impuesto al turismo, los bienes inmuebles que señala el Artículo 22 de la Ley antes mencionada, entre otros; y tiene la función de administrar o enajenar tales recursos;
- la titularidad legal, que se manifiesta por la transferencia realizada de pleno derecho de todos los bienes constitutivos del Fondo, según lo establecido en el Capítulo II de la Ley 1558 de 2012;

- sobre los activos involucrados en los acuerdos de arrendamiento, y a través de los contratos establecidos, se cuenta con un derecho exigible respecto a la capacidad de generar beneficios económicos, esto es, la remuneración correspondiente que recibirá la entidad
- FONTUR no transfiere la propiedad de los activos al finalizar los plazos de arrendamiento.

Teniendo en cuenta los elementos anteriores, se configura una situación de control por parte de FONTUR sobre los activos objeto de los acuerdos de arrendamiento, toda vez que en consideración de los parámetros legales que fijan su creación como patrimonio autónomo y del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, la entidad cuenta con la capacidad para usar tales activos, o en este caso, limitar el uso de los mismos, con el fin de generar beneficios económicos futuros, razón por la cual deben reconocerse dentro de sus estados financieros.

Considerando los argumentos descritos previamente, además de reconocer los activos, FONTUR tendrá en cuenta que al dar aplicación a la Resolución 533 de 2015, deberá también aplicar las instrucciones establecidas en el Instructivo 002 de 2015 con el fin de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo. Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que el objetivo principal de los activos analizados es generar rentas en condiciones de mercado, se reconocerán como propiedades de inversión, y por ende, se tendrán en cuenta, entre otros parámetros, la eliminación de las valorizaciones reconocidas al 31 de diciembre de 2017, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones; y, la elección del costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, valor de mercado, costo de reposición, costo de reposición a nuevo depreciado o el valor actualizado en un periodo anterior, como alternativa de medición para dichos elementos al 01 de enero de 2018.

Preguntas No. 4, 5, 6, 7 y 8

Con base en las especificaciones contractuales, los contratistas deben realizar la reposición de todos los activos necesarios para realizar la operación prevista en los acuerdos de arrendamiento, y al término de éstos, tales activos deberán ser entregados al patrimonio autónomo. De acuerdo a lo anterior, FONTUR deberá también reconocer los activos que el contratista se obliga a reponer durante el desarrollo de los contratos, y que serán entregados a la entidad en su finalización, contra el menor valor de la cuenta por cobrar generada por el arrendamiento, no configurándose una cuenta por pagar por parte de FONTUR al no existir una obligación a entregar un flujo de efectivo, ya que el valor

desembolsado por los contratistas en la adquisición de dichos activos, se descuenta del canon de arrendamiento a favor de la entidad contable pública.

El momento de reconocimiento de los activos antes mencionados estará sujeto al cumplimiento de las condiciones establecidas para tal fin en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno. Con posterioridad al reconocimiento, dichos activos se medirán de acuerdo con lo definido en la norma de propiedades, planta y equipo, considerando que son empleados en la operación de los activos, o en el caso de edificaciones, de acuerdo a la norma de propiedades, de inversión.

Si bien el fondo de reposición, que para ambos contratos tiene como destinación específica la realización de desembolsos relacionados con obras, adquisiciones, reparación o sustitución de activos y el pago de gastos en el marco de los desembolsos que se autoricen en virtud del cumplimiento de los contratos, los recursos que allí se encuentran son siempre administrados por los contratistas, razón por la cual deben realizar el reconocimiento de los recursos allí depositados, toda vez que son ellos los que ejercen el control sobre dichos fondos.

CONCEPTO No. 20172000090421 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Arrendamiento operativo de equipos de cómputo por un plazo de 36 meses.

Doctor

LEONARDO ANDRÉS URREGO CUBILLOS
Jefe Oficina Asesora de Planeación
Universidad Nacional Abierta y a Distancia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004320-2, del día 25 de septiembre de 2017, en la cual solicita concepto sobre la forma correcta del tratamiento de un contrato de leasing operativo para equipos de

cómputo que tendrá un plazo de 36 meses (enero de 2018 a diciembre de 2020). Tomando en cuenta que la solicitud se realiza debido a los cambios que se han producido en la normatividad contable y que pueden afectar los resultados en los estados financieros, y que para la presente oportunidad el arrendatario es la Universidad, quien ya ha realizado la transición a NIIF y por lo cual debe proyectar su situación económica teniendo en cuenta dicha inversión.

Con el concepto solicitado se busca tener claridad sobre el correcto uso e interpretación de la nueva normatividad, es decir;

“¿Qué impacto tiene para las finanzas de la Universidad el uso de la figura de arrendamiento operativo, teniendo presente que a partir de 2019 la forma de manejo contable sufrirá modificaciones?”

En caso de estar aplicando la norma NIC 17 durante el periodo del año 2018, ¿sería indispensable el cambio a partir de 2019 a NIIF 16? ¿O por el contrario se recomendaría iniciar la aplicación desde su inicio?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 del 2015, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“16. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. (...)

16.1. Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el

arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

La entidad clasificará el arrendamiento, al inicio de este, en arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. La fecha de inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la fecha del acuerdo del arrendamiento y la fecha en la que las partes se comprometen a cumplir las principales estipulaciones del acuerdo. En el caso de un arrendamiento financiero, se determinarán los valores que reconocerán el arrendador y el arrendatario al comienzo del plazo de arrendamiento, el cual corresponde a la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado.

La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

La clasificación del arrendamiento se mantendrá durante todo el plazo del mismo. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables. (...)

16.3. Arrendamientos operativos (...)

16.3.2. Contabilización para el arrendatario

16.3.2.1 Reconocimiento y medición

Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incluye las cuentas:

“2490 – OTRAS CUENTAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores. (...)

5111 – GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad. (...)

5211 – GENERALES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las entidades. (...)"

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito realizar la siguiente precisión:

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley No. 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano: a) la Resolución 037 de 2017 (que derogó la Resolución 743 de 2013); c) la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; y d) la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

La Resolución 037 de 2017, regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

La Resolución 414 de 2014 incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

La Resolución 533 de 2015 mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las entidades de gobierno.

De lo anterior, se concluye que las entidades del Sector público colombiano no les corresponde implementar las NICSP, ni las NIIF como lo menciona en su comunicación, sino la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación.

En relación a su consulta se da claridad previamente a el hecho de que, por medio de la clasificación de las entidades públicas emitida por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas conforme a los criterios contemplados en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, la Universidad Nacional Abierta y a Distancia está clasificada como Entidad de Gobierno, razón por la cual y de acuerdo a la Resolución N° 693 del 2016, emitida por la CGN, en su Artículo 1° el primer periodo de aplicación de la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, es el comprendido entre 1° de enero y el 31 de diciembre de 2018.

Ahora bien, de acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente y en relación con sus consultas se puede concluir:

1. Sobre el impacto que tiene para las finanzas de la Universidad el uso de la figura de arrendamiento operativo, me permito informarle que no es viable pronunciarse al respecto, toda vez que esa Entidad no puede pensar en la aplicación de las NIC 17 y NIIF 16, de conformidad con lo que se expresó en los párrafos anteriores.

2. En relación a la aplicación de la NIC 17 para el año 2018 o NIIF 16 en el año 2019 o la aplicación anticipada de la NIIF 16, y tomando en cuenta lo previamente expuesto en relación con la clasificación de la Universidad como Entidad de Gobierno, de acuerdo al Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, se reitera que no procede la aplicación de las normas NIC o NIIF para esa entidad, puesto que ésta se encuentra sujeta a lo dispuesto en la Resolución 533 del 2015 y sus modificaciones, por lo cual en relación a contratos de arrendamiento deberá aplicar para el reconocimiento y medición de dichos contratos celebrados, lo indicado en el numeral 16 del Capítulo I. Activos, de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, del Marco Normativo anexo a esa Resolución.

Bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones , en el caso de un arrendamiento operativo no se realiza reconocimiento del activo que se esté arrendando durante la ejecución del contrato, pero durante el plazo fijado se reconocerá una cuenta por pagar acreditando la subcuenta 249058 – Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490 – OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un gasto en la subcuenta 511118 – Arrendamiento operativo, de la cuenta 5111 – GENERALES o 521116 – Arrendamiento operativo, de la cuenta 5211 – GENERALES, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000091451 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Depósitos entregados en garantía Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro de Multas por demandas cuyo recaudo es recibido por el DTN Registro de adquisición de armas Contabilización de Aires Acondicionados Contabilización de Puestos de trabajo adquiridos en la remodelación efectuada a los edificios.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Depósitos entregados en garantía Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Registro de Multas por demandas cuyo recaudo es recibido por el DTN Registro de adquisición de armas Contabilización de Aires Acondicionados Contabilización de Puestos de trabajo adquiridos en la remodelación efectuada al edificio.

Señora:

HILDA ESPERANZA GONZALEZ AVELLANEDA
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Procuraduría General de la Nación
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043522, del 27 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

“Teniendo en cuenta que en la Procuraduría General de la Nación se desarrollan labores de depuración contable para el establecimiento de saldos iniciales (1 de enero de 2018) y se están elaborando las políticas contables y operativas que regirán a partir del 1 de enero de 2018, para dar cumplimiento a lo establecido en el instructivo 002 de 2015, en Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones a los lineamientos la Resolución 357 de 2008 y Resolución 193 de 2016 sobre Control Interno Contable, cordialmente solicito concepto sobre los siguiente temas:

Indicar la vigencia del concepto 2122000031951 del 8 de noviembre de 2012, dirigido al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, respecto al Reconocimiento de las multas originadas en sanciones a particulares, en procesos disciplinarios.

En la PGN las multas se reconocen en las subcuentas 140102- Multas y 411002 Multas y el proceso de cobro coactivo lo adelanta el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Tal situación se revela en Notas a los Estados Financieros.

Es importante establecer si bajo la regulación expedida por la CGN mediante Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, y a la luz del concepto de Activo, en la PGN se debe continuar reconociendo este derecho e ingreso. Pues consideramos que este hecho económico no cumple con dicha definición para la PGN ya que la entidad no ejerce control sobre esos recursos y no representan un beneficio económico futuro. Todos los recursos ingresan a la DTN y forman parte del Presupuesto General de la Nación.

2. Indicar la vigencia del concepto 90339 de Mayo de 2007 expedido por la Contaduría General de la Nación, el cual se refiere al reconocimiento contable del armamento.

En la PGN el armamento que fue adquirido a Indumil, se encuentra contabilizado en la Subcuenta 934620-Otros Activos y en su correlativa por contra.

3. En medio del proceso de revisión y depuración de los bienes de la entidad encontramos que la PGN posee aires acondicionados de tres tipos, aires centrales con plantas enfriadoras que conducen el aire refrigerado hacia las oficinas mediante ductos; aires acondicionados de ventana y tipo Split que son fácilmente desmontables pero que requieren instalación técnica para cambiar su ubicación y aires portátiles que pueden ser trasladados sin necesidad de ningún tipo de adecuación. Hemos revisado el concepto emitido por la CGN bajo el número 20162000000361 del 13-01-16 donde se indica que los aires acondicionados se pueden clasificar como mayor valor de un bien, gasto, o cargo diferido o controlarse en la cuenta 1645 - PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES Y 1650- REDES LÍNEAS y CABLES.

Teniendo en cuenta las características de los aires acondicionados que posee la entidad solicitamos que nos indiquen si es posible controlar los aires acondicionados tipo ventana, Split y portátiles como muebles y enseres y no como PLANTAS, DUCTOS y TÚNELES Y REDES LINEAS y CABLES.

4. En los procesos de remodelación de las sedes de la PGN se acostumbra incluir la compra e instalación de los puestos de trabajo con sistemas de oficina abierta, estos módulos no son facturados según el número de puestos de trabajo instalados; lo facturado es el número de paneles, superficies de diferentes medidas, postes y cajoneras utilizadas. Con posterioridad a su instalación es habitual que se desmonten partes de varios puestos o se corten superficies para adecuar más lugares de trabajo.

Teniendo en cuenta esta situación deseamos consultar cual sería la manera más adecuada de reconocer estos bienes contablemente, pues hemos analizado el concepto 97913 del 2007 pero persisten nuestras dudas respecto a si es posible reconocerlos como un único bien (muebles y enseres), como un mayor valor del inmueble cuando este último es de la entidad, o manejar todo el sistema instalado en un inmueble como un componente.

Respetuosamente solicito que los conceptos se fundamenten tanto en el Régimen de la Contabilidad Pública expedida mediante la Resolución 354 de 2007 y que se aplicará hasta el 31 de diciembre de 2017, así como bajo los criterios del nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 533 de 2015.”

CONSIDERACIONES

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

2) Registro de Armas adquiridas a Indumil

“El artículo 223 de la Constitución Política establece que “Sólo el Gobierno puede introducir y fabricar armas, municiones de guerra y explosivos. Nadie podrá poseerlos ni portarlos sin permiso de la autoridad competente. Este permiso no podrá extenderse a los casos de concurrencia a reuniones políticas, a elecciones, o a sesiones de corporaciones públicas o asambleas, ya sea para actuar en ellas o para presenciarlas.

Los miembros de los organismos nacionales de seguridad y otros cuerpos oficiales armados, de carácter permanente, creados o autorizados por la ley, podrán portar armas bajo el control del Gobierno, de conformidad con los principios y procedimientos que aquella señale”. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2535 de 1993, por medio del cual se fijan los requisitos para la tenencia y porte de armas, municiones, explosivos y sus accesorios, entre otros, expresa en su artículo 3º “Permiso del Estado.- Los particulares, de manera excepcional, solo podrán poseer o portar armas, sus partes, piezas, municiones, explosivos y sus accesorios, con permiso expedido con base a la potestad discrecional de la autoridad competente”.

El artículo 10 del Decreto en mención establece: “Armas de uso civil.- Son aquellas, que con permiso de autoridad competente, pueden tener o portar los particulares (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la tenencia o porte de armas y municiones, señala el artículo 16º que “Se entiende por tenencia de armas su posesión, dentro del bien inmueble registrado en el correspondiente permiso, del arma y sus municiones para defensa personal. La tenencia sólo autoriza el uso de las armas dentro del inmueble, al titular del permiso vigente y a quienes siendo sus moradores permanentes o transitorios asuman dicha defensa”. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 20 señala que el permiso es la autorización concedida por el Estado con potestad discrecional de la autoridad militar competente, concedido a las personas naturales o jurídicas.

El artículo 22 define el permiso por tenencia, como “aquel que autoriza a su titular para mantener el arma en el inmueble declarado, correspondiente a su residencia, a su sitio de trabajo o al lugar que se pretende proteger”. (Subrayado fuera de texto)

En cuanto al costo del uso de las armas en poder de particulares, el artículo 37 del Decreto 2535 de 1993 expresa: “A partir de la vigencia de este decreto, para la expedición del permiso para tenencia o para porte de armas y la entrega de las mismas, el interesado deberá cancelar su valor. A la expiración del término del permiso (...), el arma deberá ser devuelta a la autoridad militar competente y su valor inicial o el mayor valor que resulte del avalúo, será devuelto al titular, salvo en los eventos de pérdida de vigencia del permiso para decomiso del arma”. (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, la Constitución otorgó al gobierno el monopolio de las armas, por lo tanto no son de propiedad de las personas naturales o jurídicas que las poseen con el aval o permiso del gobierno. En ese orden de ideas, las armas no pueden ser registradas como propiedad, planta y equipo, y por consiguiente el pago correspondiente a su uso y tenencia, constituye un activo intangible representado a través del salvoconducto que se le entrega para su porte”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1425 DEPOSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan. Además registra los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

SE DEBITA CON:

- El valor de los depósitos entregados a terceros.
- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados.
- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados de conformidad con las cláusulas convenidas.
- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.

5211- GENERALES

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910- Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por cada concepto.
- El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

3) Contabilización de Aires Acondicionados

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1650 REDES, LINEAS Y CABLES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las redes, líneas y cables de propiedad de la entidad contable pública, adquiridas a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las redes, líneas y cables para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1615-Construcciones en Curso, 1620- Maquinaria, Planta y Equipo en Montaje, 1625-Propiedades, Planta y Equipo en Tránsito, 1635-Bienes Muebles en Bodega, 1636-Propiedades, Planta y Equipo en Mantenimiento, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

SE DEBITA CON:

- El costo de adquisición, instalación y otras erogaciones necesarias para poner en servicio las redes, líneas y cables.
- El valor de las redes, líneas y cables que se incorporen, una vez surtidos los correspondientes trámites de legalización.
- El valor de las mejoras o adiciones.
- El costo trasladado de otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las redes, líneas y cables enajenados o trasladados a cualquier título.
- El valor de las redes, líneas y cables retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción u otras causas.

- El valor de las redes, líneas y cables en mantenimiento.

4) Registros de Bienes Muebles y Enseres

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1665 MUEBLES, ENSERES Y EQUIPOS DE OFICINA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los muebles, enseres y equipo de oficina, de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los muebles, enseres y equipo de oficina para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406- Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1625-Propiedades, Planta y Equipo en Tránsito, 1635-Bienes Muebles en Bodega, 1636-Propiedades, Planta y Equipo en Mantenimiento, 1941-Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

SE DEBITA CON:

- El costo de adquisición o producción de los muebles, enseres y equipo de oficina, más todas las erogaciones necesarias para su adquisición.
- El valor de los bienes que se reciban en calidad de donación, cesión, aporte o que se incorporen, una vez surtidos los trámites de legalización.
- El valor de las adiciones y mejoras.
- El valor de los bienes trasladados de otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina que se enajenen o transfieran a cualquier título.
- El valor de los muebles, enseres y equipos de oficina retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción, pérdida u otra causa.

- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina trasladados a mantenimiento.

RESOLUCION N° 533 DE 2015 ENTIDADES DE GOBIERNO

5- El Registro de Multas

El Manual de Procedimientos contables para Entidades de Gobierno en su capítulo III procedimiento contable para el registro de operaciones interinstitucionales, expedido mediante la Resolución N° 006 del 11 de enero de 2017, establece:

1.2 Operaciones de enlace. Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades por los ingresos devengados y el flujo por las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda y préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel y, en consecuencia, sirven en las entidades paracancelar derechos y reconocer obligaciones.

1.2.1 Recaudos y reclasificación en la entidad. Los recursos recaudados en las cuentas bancarias de la tesorería centralizada se registrarán debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la entidad debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará el activo o pasivo que cumpla con la definición del elemento y atienda al hecho económico. Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se registrarán, en la entidad que tiene el derecho o que debe registrar una obligación, debitando la subcuenta 572080- Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 240720- Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Este pasivo permanecerá hasta cuando la entidad registre la disminución de los derechos devengados o el reconocimiento de obligaciones, según sea el caso.

Los recaudos que al final del período contable hayan sido asignados a una entidad, y que no correspondan a derechos u obligaciones de esta, se reclasificarán temporalmente en la tesorería centralizada debitando la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Al inicio del siguiente período contable, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 240720- Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE,

reasignando los recaudos a la entidad que tenga registrado el derecho o deba reconocer la obligación.

6- Registro de Armas Adquiridas a Indumil

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

1909- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

SE DEBITA CON:

- El valor de los depósitos entregados a terceros.
- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados.
- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados, de conformidad con las cláusulas convenidas.
- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.

7- Registro de Aires Acondicionados

El artículo 655 del Código Civil define el concepto de los bienes muebles de la siguiente manera:

“ARTICULO 655. Muebles son los que pueden transportarse de un lugar a otro, sean moviéndose ellos a sí mismos, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas.

Exceptúanse las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658.”

“ARTICULO 658. Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento. Tales son, por ejemplo:

Las losas de un pavimento.

Los tubos de las cañerías.

Los utensilios de labranza o minería, y los animales actualmente destinados al cultivo o beneficio de una finca, con tal que hayan sido puestos en ella por el dueño de la finca.

Los abonos existentes en ella y destinados por el dueño de la finca a mejorarla.

Las prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles y máquinas que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo y pertenecen al dueño de éste.

Los animales que se guardan en conejeras, pajareras, estanques, colmenas y cualesquiera otros vivares, con tal que estos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo o de un edificio.”

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES

Representa el valor de las plantas, ductos y túneles adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las plantas, ductos y túneles para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

1650 REDES, LINEAS Y CABLES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las redes de distribución, recolección y alimentación, así como las líneas y cables de interconexión, transmisión y conducción, que se emplean para la producción de bienes y la prestación de servicios. También incluye las redes, líneas y cables de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo. (Subrayado fuera de texto).

SE DEBITA CON:

- El costo de las redes, líneas y cables adquiridos.
- El valor de las redes, líneas y cables recibidos en una transacción sin contraprestación.
- El valor de los componentes que se incorporen al elemento.
- El valor de las mejoras.
- El valor de las redes, líneas y cables trasladado desde otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las redes, líneas y cables enajenados.
- El valor de las redes, líneas y cables entregados en una transacción sin contraprestación.
- El valor de las redes, líneas y cables dados de baja por destrucción u otras causas.
- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con la adquisición de redes, líneas y cables
- El valor de las redes líneas y cables trasladado a otras cuentas.

8- Registro de Muebles y Enseres adquiridos

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 de 2016 establece:

1665 MUEBLES Y ENSERES Y EQUIPOS DE OFICINA**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los muebles, enseres y equipo de oficina empleados para la producción de bienes y la prestación de servicios, así como aquellos destinados para apoyar la gestión administrativa. También incluye los muebles, enseres y equipo de oficina de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.

SE DEBITA CON:

- El costo de los muebles, enseres y equipo de oficina adquiridos.
- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina recibidos en una transacción sin contraprestación
- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
- El valor de las mejoras.

- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina trasladado desde otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los muebles, enseres y equipos de oficina enajenados o transferidos.
- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina entregados en una transacción sin contraprestación.
- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina que se den de baja por destrucción u otras causas.
- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con la adquisición muebles, enseres y equipos de oficina.
- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina trasladado a otras cuentas.

CONCLUSIONES

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

- a. Respecto del concepto 20122000031951 del 8 de noviembre de 2012, este Despacho se permite comunicarle que el procedimiento sobre el tratamiento contable de multas de que trata ese concepto, se encuentra vigente.
 1. Partiendo de las disposiciones anteriormente mencionadas, se concluye que las armas que tienen las entidades contables públicas no son de su propiedad sino que pertenecen al Estado. El concepto 90339 de mayo de 2007 surtió modificaciones respecto del registro de armas con ocasión de la expedición del concepto N° 2010-5143139, quedando de la siguiente manera: a) los pagos efectuados por concepto del salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 521157-Licencias y salvoconductos, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES. b) El costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL, se constituye en un depósito en garantía, el cual debe reconocerse en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que a la expiración del término del permiso de tenencia o porte de las armas deberán ser devueltas a INDUMIL, quien deberá restituir el valor de las armas de conformidad con el avalúo realizado.

Al restituir el armamento la entidad contable pública debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública reconocerá un débito a la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, o 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, según corresponda.

2. De conformidad con la norma técnica para el reconocimiento de las Propiedades, Planta y Equipo, y el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los mismos, los aires acondicionados que no se reputen por su naturaleza como bienes inmuebles por destinación, deben ser registrados en la subcuenta que corresponda a la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de acuerdo con el fin al cual se encuentre asociado.

4. Los bienes que siendo muebles por naturaleza reúnen las características necesarias para considerarse como inmuebles por destinación, en cumplimiento de los artículos N° 655 y 658 del Código Civil Colombiano, podrán reconocerse en las respectivas subcuentas de la cuenta 1640- EDIFICACIONES. La Entidad deberá definir las políticas de depreciación aplicables en tales circunstancias.

Por su parte los bienes muebles adheridos, en la medida que el objeto de los mismos no corresponda al uso, cultivo o beneficio del inmueble, sino a la atención y prestación de un servicio distinto a la funcionalidad de la edificación, aunque se encuentran anclados permanentemente al inmueble, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-Propiedades, planta y equipo, de cara a su naturaleza y funcionalidad.

MARCO NORMATIVO RESOLUCION N° 533 DE 2015

Las multas impuestas por la Procuraduría cuyo recaudo efectúa el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en concordancia con el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales expedido mediante la Resolución N° 006 de 2017, se deben registrar en la siguiente forma:

Una vez se efectúe el recaudo, la DGCPN registrará un débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará la

subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Por su parte la PGN debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará el activo que cumpla con la definición del elemento y atienda al hecho económico. Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se registrarán, en la entidad que tiene el derecho o que debe registrar una obligación, debitando la subcuenta 572080- Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE.

- Con respecto del registro de adquisición de armas en el nuevo marco normativo se establece que los registros originados por el pago de salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deberán ser registrados en la cuenta 5111-GASTOS GENERALES subcuenta 51159-Licencias y Salvoconductos y el costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL deberán registrarse en la subcuenta 190990-Otros Depósitos Entregados de la cuenta 1909-DEPOSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA

Al restituir el armamento la entidad contable pública debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 190990-Otros Depósitos Entregados, de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública reconocerá un débito a la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS, o 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

- Para el tratamiento contable de los aires acondicionados bajo lo establecido en el marco de la Resolución N° 533 de 2015, pueden tomarse los mismos criterios desarrollados en el numeral 3 del acápite Régimen de Contabilidad Pública – Precedente, expuesto anteriormente en estas conclusiones.
- Para el tratamiento contable de los puestos de trabajo bajo lo establecido en el marco de la Resolución N° 533 de 2015, pueden tomarse los mismos criterios desarrollados en el numeral 4 del acápite Régimen de Contabilidad Pública – Precedente, expuesto anteriormente en estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20172000091471 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Subvenciones Cuentas de orden
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, y bienes entregados en administración.

Doctora
HILDA GIOVANNA RODRÍGUEZ GUERRERO
Coordinador Grupo de Contabilidad Subdirección Financiera
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043812 del 28 de septiembre de 2017 en la cual manifiesta que las cuentas 192001-Bienes Entregados en Administración y 192005–Bienes Muebles Entregados en Comodato, que actualmente utiliza la entidad para registrar la entrega de bienes adquiridos en los diferentes Convenios suscritos por el Ministerio, a terceros mediante contratos de Administración y/o Comodato, no se encuentran incluidas en el catálogo de cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015. En consecuencia solicita se le informe en cuales cuentas se debe hacer la homologación o se le indique si puede utilizar la cuenta de orden deudora 8347-Bienes entregados a terceros. Lo anterior con el objetivo de efectuar el cargue de saldos para la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno y en adelante efectuar los registros contables correspondientes.

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

- **Subcuenta 192005-Bienes entregados en comodatos**

Con relación al reconocimiento de bienes entregados a terceros, en particular sobre los contratos de comodato, le informo que mediante la comunicación N° 20162000023571 de 02-09-2016 (que puede ser consultado en la página web de la CGN), dirigida a la Doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, la CGN señaló el procedimiento que las entidades del ámbito de aplicación de la Resolución N°

533 de 2015 deben aplicar para el registro de los hechos derivados de los contratos de comodato, en los siguientes términos:

“1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno.

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o, el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 — DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

2. Reconocimiento de las erogaciones que debe ejecutar el Municipio en el mejoramiento, rehabilitación, mantenimiento o recuperación de un activo transferido mediante un contrato de comodato, cediendo los riesgos y las ventajas sustanciales asociados al mismo.

Cuando el Municipio, mediante un contrato de comodato, cede el control sobre un activo y, adicionalmente, debe ejecutar su presupuesto para atender el mejoramiento, rehabilitación, mantenimiento, recuperación, seguros o el suministro de bienes, entre otras erogaciones relacionadas con ese bien, estos hechos se tratarán de forma independiente al registro mediante el cual se reconoce la transferencia del bien.

Para tal efecto, el Municipio debe reconocer un débito la subcuenta 542390-Otras transferencias de la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entidad receptora o comodataria es una entidad de gobierno; en tanto que si la entidad comodataria es una empresa pública o una entidad de derecho privado, registrará un gasto en la Subcuenta 542490- Otras subvenciones de la Cuenta 5424 SUBVENCIONES.

Cuando la entidad comodataria es una entidad de derecho público, reconocerá el mejoramiento o rehabilitación como un mayor valor del activo transferido, en tanto que el mantenimiento o la recuperación del activo, os seguros o el suministro de materiales como un gasto o costo, según el caso, acreditando con ello la subcuenta 442890-Otras transferencias de la Cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando se trate de una entidad de gobierno o la Subcuenta 443090- Otras subvenciones de la Cuenta 4430-SUBVENCIONES, si la entidad comodataria es una empresa pública.

Si mediante el contrato de comodato no se cede el control, corresponde a la entidad comodante reconocer el gasto o costo correspondiente al mantenimiento y recuperación en que incurra, o un mayor valor del activo, cuando se trate del mejoramiento o la rehabilitación del activo cedido.”

Por lo anteriormente expuesto, la subcuenta 192005–Bienes Muebles Entregados en Comodato, no fue incluida en el catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, por cuanto el registro contable de los bienes entregados en comodato debe atender el principio de esencia sobre forma incluido en lo Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. En consecuencia el Ministerio debe dar aplicación al concepto enunciado anteriormente del cual anexo copia por corresponder al caso consultado.

- **Subcuenta 192001- Bienes Entregados en Administración**

Mediante el concepto No.Radicado CGN N° 20162000036971, dirigido al doctor Miguel Darío Beltrán del Ministerio de Minas y Energía, en el cual se estipula:

“Al respecto de su consulta, a la luz del Instructivo N° 002 de 2015, expedido por la CGN, se concluye que para efectos del tratamiento contable que se le debe dar a los bienes entregados a terceros, inicialmente se debe evaluar la tenencia de control sobre los mismos. Por lo tanto, para reconocer los bienes en su situación financiera, el Ministerio debe como mínimo:

- Confirmar si la intención de las partes que intervienen es prorrogar la entrega del bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

- Establecer si obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.

- Definir si tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.

- Verificar si asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.

- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo entregado.

De la evaluación de los lineamientos anteriores y, partiendo de la intención de entregar los activos a cada operador, pueden surgir los siguientes escenarios:

a) Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos al tercero:

En tal caso, el Ministerio no debe incluir los activos para efectos de la determinación de los saldos iniciales a partir de lo dispuesto en el mencionado Instructivo. Esta baja deberá registrarse debitando la amortización relacionada, y acreditando el valor de los bienes entregados a terceros; la diferencia entre estos valores afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Cuando el Ministerio retire el activo entregado, deberá controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

b) Transferencia condicionada de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos al tercero:

Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, el Ministerio deberá dar de baja el bien, registrando la diferencia resultante como un activo diferido, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto. El reconocimiento se hará mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986- ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad

receptora es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones, momento en el cual se reconoce el respectivo gasto.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias del Ministerio: En este caso, el Ministerio no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. El reconocimiento como activo obedecerá a lo indicado en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo N° 002 de 2015, partiendo del criterio establecido para bienes entregados en concesión, utilizando la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO del Catálogo General de cuentas para entidades de gobierno.”

Por lo expuesto corresponde al Ministerio aplicar lo dispuesto en el concepto anteriormente relacionado del cual se anexa copia por corresponder al caso planteado en la consulta.

CONCEPTO No. 20172000103061 DEL 15-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Determinación de saldos iniciales en libros de la biblioteca al migrar al nuevo marco normativo

Doctor
YEINS ANDRES GUATIBONZA PEREZ
Yopal – Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500046072 del 12 de octubre de 2017 en la cual formula la siguiente consulta:

“Teniendo en cuenta la aplicación de las normas internacionales de contabilidad sector público. ¿cuál sería el procedimiento para determinar el costo sobre aquellos libros que reposan en la biblioteca de una institución educativa, sabiendo que sus recursos son limitados, lo que implica no tener los medios para contratar un profesional idóneo para su peritaje?”

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el Anexo a la Resolución N° 533 de 2015, , establece:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los

elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayado fuera del texto)

En la norma de propiedades, planta y equipo, contenida en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, se señala que “Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1.1 del Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, describe las principales actividades que debe realizar la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo dicho marco normativo, las cuales pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, los elementos de los estados financieros, a 31 de diciembre de 2017, garantizando, en todo caso, que los saldos iniciales cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el referido marco normativo.

El citado instructivo igualmente señala: “Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

a) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la

cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.

- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con

independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (Subrayado fuera de texto)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuesta, corresponde a la entidad identificar si los libros satisfacen la definición de activos prevista en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, considerando que, bajo esta nueva regulación contable, la titularidad jurídica, no es suficiente para efectos de determinar la existencia de control sobre los activos.

En caso de que los libros cumplan con la definición de activo, la entidad deberá incorporarlos en su situación financiera en la fecha de transición como propiedades, planta y equipo, en la cuenta 1681 BIENES DE ARTE Y CULTURA, Subcuenta 168107 Libros y publicaciones de investigación y consulta, al ser empleados para la prestación de sus servicios educativos, con crédito a la subcuenta 314506 Propiedades, planta y equipo de la

cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Por su parte, si los libros no cumplen con la definición de activo, deberá darlos de baja, afectando la subcuenta 314506 Propiedades, planta y equipo de la cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

En el Instructivo N° 002 de 2015, para la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo existen 3 alternativas, sin que se haya determinado imperiosamente la realización de avalúos técnicos, pues entre éstas se encuentra contemplado medirlas de conformidad con las acciones determinadas en el literal d) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo de dicho Instructivo, según apliquen al caso objeto de su consulta, transcritas en el anterior acápite denominado CONSIDERACIONES.

CONCEPTO No. 20172000103771 DEL 15-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contables de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación

Coronel
GIOVANNI RODRÍGUEZ LEÓN
Director
Instituto de Casas Fiscales del Ejército
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500044512, del 03 de octubre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“En atención a la Misión que desarrolla el Instituto de Casas Fiscales del Ejército el cual es “Desarrollar planes, programas y proyectos de vivienda fiscal, y suministrarla por el sistema de arrendamiento al personal de Oficiales, Suboficiales y Civiles del Ejército, con eficiencia y calidad, contribuyendo a mejorar su bienestar personal y familiar”.

En relación a lo anterior se solicita se conceptúe el procedimiento para el tratamiento de los bienes de uso permanente sin contraprestación ya (Sic) el Instituto de Casas Fiscales del Ejército posee en administración más de 4061 viviendas de propiedad del Ministerio de Defensa Nacional y de acuerdo a la resolución 620 de 2015 modificada por la resolución 468 de 2016 esta subcuenta desaparece del Catálogo de cuentas; como se ajustaría la cuenta 325531 Bienes de Uso Permanente Sin Contraprestación a 31 de Diciembre de 2017”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificatorias, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se

han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015 y modificadas por la Resolución N° 484 de 2017, establecen lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

16. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. (...)

16.1 Clasificación

3. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda". (Subrayados fuera de texto)

También, las citadas Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015 y modificadas por la Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo IV. INGRESOS, establecen lo siguiente:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad". (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la CGN emitió el concepto N° 20162000026061, el 09 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Auris Margarita Mendoza Ureche, coordinadora del grupo de

gestión financiera del Instituto Caro y Cuervo, en el cual se dio el siguiente tratamiento a los activos que fueron catalogados como bienes de uso permanente sin contraprestación, así:

“La entidad contable pública, respecto de los bienes de uso permanente sin contraprestación, debe analizar cuál de estos cumplen los criterios para su reconocimiento a título de propiedades, planta y equipo por concepto de bienes recibidos en una transacción sin contraprestación, determinando si posee el control, percibe los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio sustancial, y alternamente verificando si se dispone de una medición monetaria fiable. De ser así, la entidad los registrará en alguna de las subcuentas con denominación “... de propiedad de terceros”, de las cuentas que correspondan a la naturaleza del bien, del grupo 16 – PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, o de lo contrario, deberá revelar la situación en notas a los estados financieros.

Ahora bien, la entidad de gobierno que entrega el bien evaluará si transfirió sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad receptora y de ser así procederá a revelar la operación en notas a los estados financieros y desincorporará el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, además de controlarlo en cuentas de orden deudoras. De lo contrario, deberá mantener el activo en los estados financieros e igualmente revelar en notas”.

CONCLUSIONES

La entidad respecto a los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, deberá evaluar cuál de estos cumplen los criterios para ser incorporados dentro de sus estados contables como activo, esto es, cuando se trate de recursos controlados, es decir, cuando puede decidir el propósito para el cual se destina el bien, obtiene sustancialmente los beneficios económicos o potencial de servicios que se espera fluyan del recurso, puede prohibir a terceras personas el acceso al bien y asume sustancialmente los riesgos asociados, entre otros aspectos.

Por tanto, de presentarse el caso planteado en el párrafo anterior, el Ministerio de Defensa Nacional desincorporará el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente deberá controlar el bien en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el Instituto de Casas Fiscales del Ejército debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, deberá acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, respecto a los saldos que a 31 de diciembre de 2017 presente el Instituto en la cuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, en la preparación de los saldos iniciales a 01 de enero de 2018, se llevará como un ajuste por convergencia a la cuenta 314590-Otros impactos por transición, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, identificando en cuentas auxiliares los ajustes del patrimonio.

CONCEPTO No. 20172000106261 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición inicial y posterior de activos entregados en acuerdos contractuales por parte del patrimonio autónomo Procolombia.

Doctor
 MAURO HERNÁN PANTOJA DELGADO
 Institución Universitaria Colegio Mayor del Cauca
 Popayán

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500077222, del 19 de octubre de 2017, en la cual plantea que al evaluar la aplicación del Instructivo 002 de 2015, se concluyó que la eliminación de las

valorizaciones (y los respectivos saldos en el superávit por valorización) de propiedades, planta y equipo generaría un impacto alto para la entidad, tanto en el activo como en el patrimonio.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Podría la entidad aplicar el modelo de revaluación, reconociendo el valor revaluado como mayor valor del activo con el fin de disminuir el impacto generado por la eliminación antes planteada?
2. ¿Podría entenderse que la alternativa de medición que consiste en tomar el valor actualizado en un periodo anterior para propiedades, planta y quipo, contemplada en el Instructivo 002 de 2015, corresponde al modelo de revaluación en el sector público?

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, plantea que:

“CAPÍTULO I – ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

(...)

CAPÍTULO VI – NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.
(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, establece que:

“(…)

1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

(…)

a. ACTIVOS

(…)

i. Propiedades, planta y equipo

(…)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(...)

- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en primer lugar, que de acuerdo a los parámetros establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la medición posterior de las propiedades, planta y equipo se realiza con base en el costo, el cual contempla el costo inicial menos la depreciación, y descontando las pérdidas por deterioro de valor, si las hubiere, sin contemplar una revaluación posterior que se deba reconocer como mayor valor del activo.

En segundo lugar, en términos de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, la alternativa de medición correspondiente a tomar el valor actualizado en un periodo anterior no puede entenderse como el modelo de revaluación de propiedades, planta y equipo, toda vez que dicho tratamiento no se contempla en el Marco Normativo de referencia, y además, constituye solo una opción, que por única vez, podrá elegir la entidad para medir dichos activos en la fecha de transición, y que puede constituir una alternativa para disminuir el impacto que podría generar la eliminación de valorizaciones, reconocidas bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

CONCEPTO No. 20172000107011 DEL 05-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro para comodatario en cuentas de orden, por contratos de comodato entre entidades de gobierno

Señor

ANDRES FELIPE CARDONA FERNANDEZ

Asesor

Municipio de Concordia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500048472, del 31 de octubre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3101

“Para la transición al nuevo marco normativo (Resolución 533), se realiza análisis de control sobre los activos recibidos, de otras entidades de gobierno, mediante contratos de comodato. La conclusión para algunos de estos contratos fue que el comodante (la otra entidad de gobierno) es quien debe mantener estos activos en sus estados financieros para el nuevo marco normativo. Sin embargo, teniendo en cuenta que en la actualidad dichos activos los registramos en cuentas de orden para efectos de control administrativo, nos surge la duda para el nuevo marco normativo cuál sería el tratamiento contable, debido a que la cuenta que actualmente utilizamos fue retirada del catálogo de cuentas bajo el nuevo marco normativo”.

Con el propósito de ampliar la información plasmada en la consulta se efectuó llamada telefónica al Municipio de Concordia, la cual fue atendida por la profesional responsable del manejo contable del municipio, aclarando que la consulta está enfocada a las cuentas para registro de cuentas de orden acreedoras.

CONSIDERACIONES

Procedimiento contable para el reconocimiento de contratos de comodato:

En relación con los contratos de comodato, se debe tener en cuenta el contexto legal definido en el Título XXIX del Código Civil en referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, el cual establece:

“DEL COMODATO O PRESTAMO DE USO

ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa

ARTICULO 2201. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase. En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTICULO 2203. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su ...” (Subrayado fuera de texto)

En relación con los contratos de comodato, la CGN expidió el concepto radicado con el N° 20162000023571, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual concluyó:

“1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno.

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

(...)

Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.
(Subrayado fuera de texto)

(...)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN Representa el valor de las operaciones por concepto no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente

SE DEBITA CON:

- El valor de la operación cuando se extinga la causa que le dio origen

SE ACREDITA CON:

- El valor de la operación

9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 Acreedoras de control.

SE DEBITA CON:

- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 Acreedoras de control.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 Acreedoras de control.

CONCLUSIONES**Procedimiento contable para el reconocimiento de contratos de comodato entre entidades de Gobierno.**

De acuerdo con su consulta, donde solicita el registro de los contratos de Comodato, teniendo en cuenta que entre las dos entidades de gobierno definieron que es la comodante quien debe mantener estos activos en sus estados financieros, de conformidad con la evaluación conjunta de la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, en donde valoraron entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, corresponde a este último mantener en sus estados financieros los activos, en la forma como está señalado en el concepto N° 20162000023571 enunciado en las consideraciones.

Por su parte, el comodatario a efectos de mantener control contable sobre estos bienes deberá registrar estos activos realizando un crédito en la subcuenta 939090 Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un débito en la subcuenta 991590 Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA; adicional a ello el comodatario deberá hacer las revelaciones de estos hechos económicos en las Notas a los Estados

Financieros, en todo aquello que pueda ser útil para los usuarios de la información contable.

CONCEPTO No. 20172000107121 DEL 06-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	<p>Pagos a empleados de nómina y honorarios de profesionales que realizan supervisión de las obligaciones contractuales para la realización de las obras de infraestructura, y las labores administrativas de legalización de los recursos de obras de infraestructura como parte del costo de PPE.</p> <p>Actualización de avalúos con el IPC para el registro de saldos iniciales en el nuevo Marco Normativo.</p>

Doctor

FÉLIX JOAQUÍN OROZCO MEJÍA

Coordinador Grupo Gestión de Bienes

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004300-2, del día 22 de septiembre de 2017, en la cual solicita concepto en cuanto a la medición de los bienes de propiedades, planta y equipo, que ingresan al patrimonio del ICBF en los saldos iniciales de la aplicación de la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, relacionado a las siguientes preguntas:

“1. ¿Los pagos a los empleados de nómina y los honorarios de los profesionales que realizan dentro de sus múltiples actividades, una función de supervisión de las obligaciones contractuales para determinar la ejecución física y financiera de los convenios suscritos por el ICBF de la realización de las obras de infraestructura, hacen parte del costo? Aclarando que el ICBF contrata externamente las interventorías de dichos contratos y este valor es considerado un mayor valor de la obra.

2. Las labores administrativas de legalización de los recursos de obras de infraestructura, ¿harían parte del costo?

3. Para efectos de registrar el saldo inicial del año 2018, de acuerdo con el nuevo Marco Normativo, ¿se requiere actualizar los avalúos con el IPC desde el mes en que se registró contablemente?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. y 2. En relación con el reconocimiento de los pagos por supervisión de las obligaciones contractuales de obras de infraestructura y por labores administrativas de legalizaciones de recursos de obras de infraestructura, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 del 2015, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“10.2. Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados en las actividades que son necesarias para plantar y cultivar dichas plantas antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

3. Para efectos del saldo inicial del año 2018 que se debe registrar de acuerdo con el nuevo Marco Normativo, el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la CGN, indica las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos

iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, en el caso de los activos son las siguientes de acuerdo al numeral 1.1. Activos,

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas: (...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)”

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye sobre cada una de sus preguntas de la siguiente manera:

1. y 2. Los pagos a los empleados de nómina y los honorarios de los profesionales que realizan una función de supervisión de las obligaciones contractuales para determinar la ejecución física y financiera de los convenios suscritos por el ICBF de la realización de las obras de infraestructura, y las labores administrativas de legalización de los recursos de obras de infraestructura, ¿hacen parte del costo?

De acuerdo a lo indicado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, en el costo de reconocimiento de las propiedades, planta y equipos de las entidades, se incluirá los incurridos por conceptos de costos de beneficios a los empleados, honorarios profesionales, entre otros; siempre y cuando estos costos se encuentren directamente relacionados con la construcción o adquisiciones de los bienes o elementos de propiedades, planta o equipos, a fin de que éstos se encuentren en las condiciones necesarias para que pueda operar de acuerdo a la forma que fue prevista por la administración de la Entidad. En caso de no cumplirse con estas condiciones, deberá registrarse un gasto.

3. Para efectos de registrar el saldo inicial del año 2018, de acuerdo con el nuevo Marco Normativo, ¿se requiere actualizar los avalúos con el IPC desde el mes en que se registró contablemente?

Para aplicare el literal d) punto iii) del numeral 1.1.9. a que se refiere el Instructivo N° 002 de 2015 para la medición de las propiedades, planta y equipo, la entidad tomará como base el último avalúo que de acuerdo con el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública vigente, debió realizarse cada tres años. Es este avalúo el que podrá actualizarse ajustado con un índice general o específico de precios.

Ahora bien, después de cumplida la última actualización que debe efectuarse cada tres años, ordenada en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades que deberán aplicar el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, la actualización indicada en el párrafo inmediatamente anterior, deberá hacerse desde el mes siguiente a la fecha del avalúo, mas no tomando como referencia la fecha de su registro.

CONCEPTO No. 20172000107761 DEL 13-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes que han sido totalmente depreciables pero que aún se encuentran en condiciones de uso Incorporación en el activo de los bienes reconocidos en cuentas de orden que cumplen los criterios de propiedad, planta y equipo

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos Cuentas de orden deudoras de control
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes de uso público construidos a través de convenios interadministrativos

		<p>Incorporación en el activo de los bienes reconocidos en cuentas de orden que cumplen los criterios de propiedad, planta y equipo</p> <p>Tratamiento contable de los bienes entregados o recibidos en comodato</p> <p>Tratamiento contable sobre los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos</p>
--	--	---

Doctora

LINA MARÍA VALENCIA CHAVARRIA

Líder Programa de Contabilidad y Presupuesto (E)

Área Metropolitana del Valle de Aburrá

Medellín- Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500030212, del 28 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Para el Área Metropolitana del Valle de Aburrá es muy importante contribuir a la generación de información ajustada a los nuevos estándares internacionales, confiable, oportuna y de calidad; es por eso, que a raíz del proceso de transición de saldos al Nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 533 de 2015 para la determinación de saldos iniciales y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros, para la Entidad es necesario precisar sobre los siguientes temas, dada la incidencia en el Estado de la Situación Económica y Financiera:

1. El Área Metropolitana del Valle de Aburrá, mediante la celebración de Convenios Interadministrativos ejecuta obras de Bienes de beneficio y Uso Público como Vías escuelas, bibliotecas parques; estas obras, una vez terminadas se deben entregar a la comunidad. El manejo contable que actualmente se está dando a este procedimiento, es registrar en la cuenta 1705 “Bienes de Uso Público en Construcción” y 1615 “Construcciones en Curso” mientras se ejecuta la obra. Una vez terminada la construcción se reclasifica el costo total de la obra a la cuenta 1710 “Bienes de Beneficio y Uso Público” o a la cuenta 1640 “Edificaciones” según el caso.

Mientras se agota el proceso de entrega de la obra a la Entidad responsable, el Área Metropolitana del Valle de Aburrá amortiza el inmueble teniendo en cuenta su vida útil, registrando dicha Amortización en la cuenta de Patrimonio 3270 “Provisiones Depreciaciones y Amortizaciones”

De acuerdo con el Nuevo Marco Normativo y teniendo en cuenta que estos bienes no son de propiedad del AMVA, ¿es procedente su manejo en el cuerpo de los Activos? ¿Se deberán amortizar afectando el Patrimonio del AMVA mientras la Entidad responsable los recibe?. Cuál debería ser el procedimiento toda vez que estos bienes no cumplen con las condiciones de Activos Fijos.

2. En el cuerpo del balance del Área Metropolitana se relacionan activos totalmente depreciados, pero que aún están en uso.

¿Cuál debería ser el tratamiento para estos bienes de acuerdo con el Nuevo Marco Normativo? El Instructivo 002 de 2015 no precisa sobre este tema en particular.

3. De igual manera se tienen activos registrados en cuentas de orden, pero están en uso. ¿Qué procedimiento se deberá dar por parte de la Entidad dentro del proceso de transición?

4. La Entidad ha entregado bienes en calidad de comodato y dependiendo del tipo de Entidad, se registra en Cuentas de Orden en la cuenta 8347 “Bienes Entregados a Terceros” y en la cuenta 1920 “Bienes Entregados en Comodato”. De estos bienes no se reciben ningún tipo de beneficio; por el contrario, se entregan a beneficio y riesgo del comodatario. ¿Se deben retirar estos bienes del balance de acuerdo con el Nuevo Marco Normativo?

5. El Área Metropolitana del Valle de Aburrá suscribe convenios Interadministrativos, de Asociación, Cooperación y Aunar Esfuerzos, los recursos entregados para este fin se registra en la cuenta 1424 “Recursos entregados en administración”.

Cuál es el procedimiento que deberá adoptar la Entidad de acuerdo con las instrucciones del Nuevo Marco Normativo, teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2015 no precisa sobre este tema”.

De forma complementaria, vía telefónica, se indicó que dentro del Plan de Inversión del Área Metropolitana del Valle de Aburrá se encuentra presupuestado la ejecución de obras de bienes de uso público que son transferidos a diferentes municipios, para lo cual firma convenios de apoyo, en los que no pierde el control de los recursos ni transfiere los riesgos.

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PREGUNTAS 1 y 3

Los numerales 10.1, 10.2 y 10.3 de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017, establecen:

“10.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) Los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un período contable. (...).

10.2 Medición inicial

8. Las propiedades planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para la ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por

depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)” 8Subrayado fuera del texto)

Por su parte, sobre los bienes de uso público, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

“11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. (...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio.

13. La depreciación de un bien de uso público iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. Los terrenos no serán objeto de depreciación”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la CGN emitió el concepto N° 2017200000711, el día 12 de enero de 2017, dirigido a la doctora Gloria Celis, contadora de la UAE- Servicio Público de Empleo, en el cual se estableció el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, en los siguientes términos:

“El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.”

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del cedente. El ente administrador no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del principal.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento los contratos o convenios celebrados, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se origina el devengo un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos habrá finalmente el devengo de un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

c. Una operación conjunta donde el cedente entrega los recursos para que administrador los ejecute sin que la entidad principal pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión”. (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PREGUNTA 2

La CGN emitió el concepto N° 20172000000771 el día 16 de enero de 2017, dirigido a la doctora Nidia Mercedes Agirio Arias, del Instituto Nacional de Salud, en el cual sobre los activos totalmente depreciados, se indicó:

“Por otra parte, cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Bajo esas circunstancias, se requiere realizar ajustes en la información contable, a efectos presentar la realidad económica de los mismos, por lo cual la Entidad deberá realizar un

nuevo avalúo técnico a los activos para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los bienes, los cuales deberán ser depreciado por la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición iniciales de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico anteriormente señalado, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, es preciso advertir que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

1. Cuando se trate de convenios interadministrativos en los cuales la entidad entrega a otra dineros para la ejecución de una obra, donde la esencia económica responde a una relación de agencia, es decir la entidad que entrega mantiene el control sobre los recursos por cuanto es quien decide sobre la destinación de los mismos, entonces deberá reconocer el giro de los recursos como recursos entregados en administración mediante un débito en la subcuenta 190801 - En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza del recurso o que identifiquen el origen del mismo.

Con la entrega de los informes periódicos por parte del contratista, la entidad que entrega los recursos deberá incorporar las erogaciones que surgen de la ejecución del contrato como activo o gasto, de acuerdo a su naturaleza. De esta manera, todas las erogaciones directamente relacionadas con la construcción del bien deberán ser incorporados en la cuenta 1615-Construcciones en curso o 1705-Bienes de Uso Público en construcción, según corresponda.

Cuando los bienes se encuentren en condiciones de uso, la entidad realizará la reclasificación a la subcuenta y cuenta que corresponda de los grupos 16-Propiedad, planta y equipo o 17-Bienes de uso público e históricos y culturales, y sobre estos aplicará los lineamientos establecidos en las Normas de propiedad, planta y equipo o Bienes de uso público, en concordancia con la naturaleza y destinación del bien.

Ahora bien, una vez el AMVA realice la transferencia del activo al municipio beneficiario, trasladando sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los bienes, será el ente territorial quien ejerza control y obtenga un potencial de servicio del bien, y además lo destina para uso, goce y disfrute de la colectividad y se encuentra al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización, entonces será el municipio quien deberá incorporarlo en su contabilidad. De esta manera, el AMVA deberá reconocer la transferencia del bien al municipio, así: débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda de los grupos 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.

Si la entidad reconoció depreciación por el uso y desgaste del bien por el período transcurrido entre el momento en que se determinó estar en condiciones de uso y el momento en que se efectúa la transferencia, deberá desincorporar el activo mediante un

débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda de los grupos 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES. La diferencia se reconocerá como un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios, de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos.

Por tanto, como medida para dar solución a esta situación extraordinaria y bajo la regulación actualmente vigente, se requiere realizar ajustes en la información contable, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos del valor en libros de los bienes, registrados en la contabilidad e incorpore nuevamente el activo con base en el nuevo valor, a su costo de reposición o valor de realización, determinado mediante un avalúo técnico, así mismo la entidad deberá estimar una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es decir, una vez realizado dicho avalúo la entidad debe retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la

entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado lo anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

El anterior procedimiento no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Ahora bien, solamente es viable que existan bienes totalmente depreciados y que se encuentren en uso, cuando se trata de los bienes de menor cuantía o de valor inferior o igual a medio salario mínimo, en cuyo caso deben tenerse en cuenta los lineamientos definidos en el concepto N° 20172000054881 del 28 de agosto de 2017, del cual se adjunta copia.

3. Bajo el nuevo marco normativo, la entidad deberá incorporar dentro de las cuentas de balance, como activo, todos los bienes que cumplan los criterios para ser incorporados como tal, es decir, sobre los cuales obtiene sustancialmente beneficios económicos futuros o potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes y, adicionalmente, disponen de una medición monetaria fiable.

En ese sentido, la entidad deberá realizar una evaluación sobre los bienes que a la fecha se encuentran en cuentas de orden, para identificar cuál o cuáles de ellos cumplen los criterios de activo, y así proceder a realizar la incorporación del bien en las cuentas de balance, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Paralelamente, ajustará las cuentas de orden donde se encontraba reconocidos dichos bienes.

Ahora bien, si la entidad tiene la propiedad de algunos bienes, pero sobre los mismos no se cumple el total de criterios para ser reconocido como activo, o han sido entregados a

terceros para uso, disfrute y goce, la entidad puede llevar el control de estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

4. Sobre el tratamiento contable de los bienes entregados o recibidos en comodato, la CGN emitió el concepto N° 20162000033461 con fecha del 3 de noviembre de 2016, dirigido a la doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, directora financiera del Ministerio de Defensa Nacional, cuya copia se adjunta, en donde se exploran diferentes situaciones que pueden suscitarse, razón por la cual la entidad deberá evaluar la alternativa que corresponda al caso concreto.

5. La CGN ha emitido el concepto N° 20172000000221, emitido el 5 de enero de 2017, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta, subdirectora financiera del Departamento para la Prosperidad Social - DPS, en el que se establece el tratamiento contable sobre los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, dentro del cual se exploran diferentes situaciones que pueden suscitarse, razón por la cual la entidad deberá evaluar la alternativa que corresponda al caso concreto.

CONCEPTO No. 20172000108031 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Gastos Transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento de erogaciones con recursos destinados al Fondo de Programas Especiales para la Paz

Doctora
LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS
Coordinadora del Grupo de Contabilidad
Presidencia de la República
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500052092 del 27 de noviembre de 2017, mediante la cual solicita precisar y ampliar el concepto 20175500044982 del 5 de octubre de 2017, en relación con el registro contable del Fondo de Programas Especiales para la Paz, sobre las erogaciones efectuadas en virtud de los contratos que a continuación relacionan:

- **Contrato de Obra y Suministro FP No. 244 de 2016** : Celebrado con Distribuidora Remen CMT S.A.S el cual tiene por objeto “Inicialmente, y con el fin de dar cumplimiento a los acuerdos realizados por el Gobierno Nacional, se adelantará la ejecución de las siguientes actividades preliminares y prioritarias: adecuación del terreno para la construcción de los alojamientos temporales, la construcción de zonas comunes (salud, recepción, administración, logística, almacén y bodega, cocina, comedor, aulas, área de esparcimiento, alojamiento, área de combustible), instalación de servicios esenciales: agua, saneamiento básico y energía.

Precisa en la consulta que la ejecución de los recursos esta encaminada a la construcción de los campamentos, los cuales incluyen las Placa en concreto, paredes en drywall, techos, baños, columnas, ventanas, puertas, lavaderos, etc. Estos campamentos una vez construidos serán utilizados como sede en las zonas veredales transitorias de normalización y cuando termine la etapa de desmovilización, serán transferidos a las entidades públicas cuyo objeto sea la realización de actividades inherentes a la reincorporación o reintegración de personas y grupos alzados en armas, en concordancia con el Artículo 1 del Decreto N° 191 del 03 de febrero de 2017, para su administración y custodia.

2. Contrato FP No. 263-2017 celebrado con Unión Temporal Campamentos de Paz 2016, cuyo objeto es “EL CONTRATISTA se obliga con LA ENTIDAD, por sus propios medios, con plena autonomía técnica y administrativa, al suministro, montaje, instalación, alquiler y desmonte (incluido transporte) de los campamentos temporales requeridos para la operación del mecanismo de monitoreo y verificación MM&V que acompañará la operación de las Zonas Veredales Transitorias de Normalización y Puntos Transitorios de Normalización, de acuerdo a los lineamientos técnicos fijados en el Anexo 1, el cual hace

parte integral del presente contrato”.

Con relación a este contrato la consultante explica que las erogaciones corresponden a la adquisición de bienes para la dotación de los campamentos como plantas de tratamiento de agua potable y residual, plantas eléctricas, tanques de almacenamiento de agua, Sistemas de ultrafiltración cerámica, ventiladores etc, y que igualmente incluye el arrendamiento de carpas, paneles metálicos, baños portátiles, el servicio de instalación de estos elementos entre otros.

Los anteriores bienes, una vez termine la etapa de desmovilización serán transferidos a la Agencia para la Reincorporación y la Normalización (ARN), en concordancia con el Artículo 1 del Decreto N° 191 del 03 de febrero de 2017, el cual señala:

“Artículo 1°. Transferencia de bienes. El Fondo de Programas Especiales para la Paz, una vez terminado el funcionamiento de las Zonas Verdales Transitorias de Normalización (ZVTN) y los Puntos Transitorios de Normalización (PTN), podrá transferir los bienes que haya adquirido o adquiera para la puesta en marcha y funcionamiento de las ZVTN y los PTN a las entidades públicas cuyo objeto sea la realización de actividades inherentes a la reincorporación o reintegración de personas y grupos alzados en armas. En tal medida la entidad que reciba dichos bienes será la encargada de administrarlos y custodiarlos.”

3. Contrato FP 487 de 2017 celebrado con Empresa Social del Estado Hospital Sumapaz E.S.E.: Objeto es “EL CONTRATISTA, por sus propios medios y con plena autonomía técnica y administrativa, se obliga a prestar los servicios de atención en salud para las poblaciones ubicadas en la Vereda la Fila, del municipio Icononzo en el departamento del Tolima, en donde se encuentran ubicados los Espacios Territoriales de Capacitación y Reincorporación. Todo lo anterior, de conformidad con los términos de referencia, que hacen parte integral de éste contrato”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.(...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los numerales 6.1.1, y 6.1.5 señalan las condiciones para el reconocimiento de los activos y los gastos respectivamente, así:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...) (subrayado fuera de texto)

6.1.5. Gastos Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.”

Por su parte, la norma sobre propiedades, planta y equipo contenidas en el numeral 10 del marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017, señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; estos activos se caracterizan por que no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un período contable. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte la Resolución N° 620 de 2015, mediante la cual se expidió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que deben utilizar las entidades de gobierno sujetas al ámbito de aplicación del Marco normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

“5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

SE DEBITA:

1- El valor causado por concepto de transferencias.

55- GASTO PÚBLICO SOCIAL

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio

ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, la entidad debe evaluar si efectivamente los bienes adquiridos o construidos en virtud de los contratos cumplen con las condiciones para el reconocimiento como activos, o si corresponden a erogaciones que deban registrarse como gasto, para proceder a clasificarlos de acuerdo con su naturaleza en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda, como se indica a continuación:

a. Construcción de campamentos:

De cumplir con las condiciones para el reconocimiento de un activo, esto es, que exista control por la entidad, que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y de las características para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, incluyendo que su duración excede a un período contable, las erogaciones efectuadas para la construcción de los campamentos se reconocerán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, de lo contrario se reconocerán los respectivos gastos. Cuando estos bienes estén en condiciones de utilización, se reclasificarán a la subcuenta 164015 Casetas y campamentos, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

b. Activos adquiridos para la dotación de los campamentos:

Los bienes adquiridos para la adecuación de los campamentos que cumplan con los criterios para su reconocimiento como activos, tal como se expresó en el numeral 1 inmediatamente anterior, se registrarán en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

c. Transferencia de los bienes a otras entidades públicas

Una vez terminado el funcionamiento de las Zonas Veredales Transitorias y los Puntos Transitorios de Normalización, y la Presidencia efectúe la transferencia de los bienes a otras entidades públicas, registrará este hecho debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora es otra entidad de

gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Pagos por concepto de servicios de atención en salud, de arrendamientos y otras erogaciones que no cumplan con la definición de activo.

Las erogaciones por concepto de arrendamiento de carpas, paneles metálicos, baños portátiles, el servicio de instalación de estos elementos, pago de servicios de salud para la población, y demás erogaciones que no cumplan con la definición de activos, se contabilizarán en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL por estar dirigidos directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, de conformidad con las disposiciones legales.

CONCEPTO No. 20172000108091 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes recibidos en comodato

Doctora
Esperanza Botero Guerrero
Profesional Especializado Grupo Financiero y Presupuestal
Instituto de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N 20175500051962 del 24 de noviembre de 2017, mediante la cual solicita concepto sobre el registro que debe realizar para los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo sobre los bienes inmuebles recibidos bajo la figura de comodato de otra entidad pública, donde INVIMA solo posee un equivalente al 19% del inmueble.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

En relación con los contratos de comodato, la CGN ha expedido varios conceptos, entre ellos el Radicado con el N° 20162000023571, dirigido a la doctora AURA G. VELASCO FREYRE Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual concluyó:

“El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.

- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

- a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el comodatario, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su

reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, el comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.” (...)

También se expidió el concepto No. CGN N° 20162000033461 dirigido al Ministerio de Defensa Nacional, donde de sus conclusiones se resalta lo siguiente, con relación a la medición:

“Cuando la entidad pública traslade sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a otra entidad, las partes involucradas deben

estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, según lo contemplado en la Norma de propiedades planta y equipo, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación y la Norma de subvenciones en el caso de las empresas públicas.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015 que deben aplicar las entidades de Gobierno respecto de las propiedades, planta y equipo, señala:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones (...)” (Subrayado fuera del texto)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para el reconocimiento del contrato de comodato suscrito por el INVIMA con otra entidad pública, las dos entidades deberán evaluar conjuntamente la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado, como se señaló en el concepto N°20162000023571, enunciado en las consideraciones, el cual es aplicable al caso por usted consultado.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, las partes deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes al control de los bienes, y si es posible efectuar una medición fiable de las partes ocupadas por cada una de las entidades.

Si de ello se deriva que hay lugar a que cada una de las entidades reconozcan una porción del activo, de conformidad con lo establecido en el instructivo 002 de 2015, los registros contables en cada una de las entidades, serán:

Para la entidad que entrega el activo, el procedimiento contable estará dado por la baja parcial del activo, reduciendo el valor de la porción del activo entregado y la depreciación asociados, si los hubiera; con contrapartida en la subcuenta 314506-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION.

En el INVIMA, el registro contable de la porción que le corresponda del activo, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno deberá hacerse en las cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO afectando la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Ahora bien, si de la evaluación se determina que la entidad que entrega los bienes en comodato al INVIMA sigue conservando el control de los bienes, por cuanto obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; puede prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo, esta entidad no efectuará la baja en su contabilidad y revelará en las notas a los estados financieros los aspectos relevantes relativos a la situación administrativa y legal.

En este caso, el INVIMA, no efectuará el reconocimiento contable del activo y deberá revelar en sus notas a los estados financieros la situación relacionada con los bienes recibidos en comodato.

CONCEPTO No. 20172000110631 DEL 21-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales

SUBTEMAS	Utilización de los avalúos catastrales en los saldos iniciales en la fecha de transición, y determinación del valor correspondiente al terreno y al inmueble en los avalúos que no contemplan cada valor de manera separada.
-----------------	--

Doctora

ADELAIDA PARADA PELAEZ

Contadora Pública

Pamplona - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500051312, del día 21 de noviembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Dentro del proceso de transición al Nuevo Marco Normativo, el Municipio de Pamplona se encuentra realizando el inventario de los bienes inmuebles (Propiedad, Planta y Equipo y Bienes de Uso Público), de acuerdo a lo estipulado en el instructivo 02 de 2015, la entidad tomará como opción el avalúo en la fecha de transición (avalúo catastral), dicho avalúo no presenta la discriminación entre el valor de la construcción y el valor del terreno.

Por lo anterior se solicita concepto en cuanto a la pertinencia en la cual la entidad genere una metodología interna para la desagregación de ese avalúo, determinando un valor para el terreno y otro para la construcción, considerando entre otras la ubicación geográfica, estratificación, área construida, entre otras.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Instructivo N° 002 de 2015, presenta las siguientes alternativas de medición de las propiedades, planta y equipo para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo:

“d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de

Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

El Municipio de Pamplona deberá analizar si el avalúo catastral cumple con las condiciones ideales para convertirse en la base de determinación de la medición inicial de un inmueble bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, toda vez que pueden presentarse rezagos frente a la dinámica del mercado inmobiliario, o limitaciones por circunstancias de orden operativo o social que implican un distanciamiento de estos con respecto al comportamiento real del mercado. Como consecuencia, la entidad deberá evaluar en cada caso, si existe o no concordancia entre los avalúos catastrales y la alternativa de medición que haya elegido, para dar cumplimiento a lo establecido en el Instructivo N° 002 de 2015.

Ahora bien, si revisando lo expresado en el párrafo anterior, la entidad establece que el valor del avalúo catastral cumple con las condiciones para ser tomado como referencia en la determinación de los saldos iniciales de los inmuebles, bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, entonces podrá utilizar una metodología que permita estimar razonablemente el importe que corresponde al terreno y al inmueble; así pues, la entidad deberá revisar si la metodología que menciona en la consulta cumple lo anteriormente mencionado.

CONCEPTO No. 20172000115431 DEL 28-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Intangibles Bienes históricos y culturales
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las partituras y los derechos de autor asociados a estas.

Doctora

MARTHA YOLANDA SÁNCHEZ GUASCA

Profesional Especializado

Orquesta Filarmónica de Bogotá- OFB

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500052602, del día 4 de diciembre de 2017, en la cual solicita orientación sobre cómo deben clasificarse las partituras de la OFB, que son las guías escritas que indican cómo deben interpretarse las composiciones musicales. Dichas partituras han sido recibidas mediante adquisiciones, arreglos o versiones sinfónicas, elaboración por encargo, entre otros.

Para efectos de la conversión al nuevo Marco Normativo, se realizó un inventario físico del cual se obtuvieron 2.658 títulos de partituras.

De acuerdo con lo indicado en el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad ha considerado reconocer las partituras que son originales, como Bienes Históricos y Culturales; sin embargo, no existe todavía un acto administrativo que las declare como tal. Se han adelantado los trámites pertinentes con el Ministerio de Cultura, pero es probable que a 31 de diciembre de 2017 aún no se cuente con dicho documento.

Por lo anterior se evaluaron los criterios de reconocimiento para registrar las partituras como activos intangibles considerando que las notas musicales que aun que estén plasmadas en las guías escritas, son derechos adquiridos por la OFB con el fin interpretarse en los conciertos que realiza la entidad. Así pues, ¿Es apropiado registrar las partituras originales como activos intangibles?, ¿Qué tratamiento se les puede dar a las partituras que corresponden arreglos musicales?

Si se reconoce como activo Intangible se medirá al costo, lo cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible. La OFB adquiere los arreglos musicales o nuevas composiciones mediante transacciones con contraprestación.

En caso, que la decisión fuese a considerar las partituras como un bien histórico y cultural, ¿Cómo se determinaría el costo de reposición? Considerando que el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno no explica claramente cómo realizar este cálculo. Adicionalmente, si es posible obtener un ejemplo.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente con respecto a los activos:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona:

“(…) 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)”

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales. (...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio...

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Instructivo N° 002 de 201, establece:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...) d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor... (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición...

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.14. Activos intangibles

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. Para tal efecto, se tendrán en cuenta los activos intangibles que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:

i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido. (...)

iv) Identificar los intangibles adquiridos que no se derivan de una transacción sin contraprestación y medirlos por el costo del elemento. De dicho valor, deducir los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. La diferencia entre el costo calculado según lo señalado anteriormente y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

v) Identificar los activos intangibles que tienen vida útil finita y los que tienen vida útil indefinida.

vi) Calcular, para los activos intangibles que tienen vida útil finita, la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición...

vii) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

i) Identificar, para cada partida, los desembolsos realizados en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo. La diferencia entre el valor de los desembolsos de

la fase de desarrollo y el costo... incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

La entidad deberá determinar si las partituras cumplen con la definición y condiciones de reconocimiento de los activos, a saber, si son recursos controlados por la entidad, producto de un suceso pasado, del cual se espera obtener futuros beneficios económicos o potencial de servicio; y posteriormente determinar bajo qué categoría se contabilizarán. Adicionalmente la Entidad debe tener en cuenta que estos recursos pueden tener un componente tangible e intangible, si se posee tanto el documento en su forma física como el derecho de autor asociado a la composición de la partitura.

De configurarse un recurso tangible, la OFB deberá reconocerlo como propiedades, planta y equipo, previa verificación del cumplimiento de las condiciones de reconocimiento para este tipo de activos, toda vez que de ser así, este es un bien utilizado para la prestación de los servicios que ofrece la entidad.

Bajo el contexto plantado en la consulta, no es posible reconocer las partituras como bienes históricos y culturales, dado que no cuentan con un acto administrativo que las declare como tal. Adicionalmente, pese a que se contara con dicha formalidad, si las partituras cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo, en consonancia con lo estipulado en el párrafo inmediatamente anterior, prevalecerá esta categoría por encima de la categoría de bienes históricos y culturales.

Por otro lado, los derechos de autor asociados a la composición de las partituras, se reconocerán como activos intangibles siempre y cuando cumplan con las condiciones de reconocimiento establecidas en la norma, es decir, que sean identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene control, se espere obtener beneficios económicos o un potencial de servicio y se puedan medir de forma fiable.

Para la determinación de los saldos iniciales de la parte tangible de las partituras, en caso de que se defina que hacen parte de las propiedades, planta y equipo, la entidad deberá contabilizarlos por alguna de las tres alternativas de medición que ofrece el Instructivo N° 002 de 2015, esto es al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado

determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, o al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

Para los derechos de autor de las partituras que cumplan con la definición de intangible, la entidad deberá identificar cuáles de ellos fueron adquiridos y cuáles fueron desarrollados o formados internamente. Los derechos de autor adquiridos, se reconocerán por el costo, es decir por el valor pagado en la adquisición de los mismos. Si se adquirieron en una transacción sin contraprestación, como el caso de las donaciones, la entidad los deberá medir en la fecha de transición, por el valor de mercado, por el costo de reposición (que puede ser determinado a través de un avalúo técnico), o por el valor en libros que tenía el activo.

Los derechos de autor desarrollados o formados por la entidad, deberán ser reconocidos mediante la identificación de la fase de desarrollo del activo, pues solamente se podrán reconocer como intangibles, los desembolsos asociados a esta fase.

Para los dos tipos de intangibles, se deberá determinar si tienen una vida útil finita o indefinida, y aquellos para los cuales la entidad establezca que tienen vida útil finita, deberán ser objeto de cálculo de amortización acumulada en la fecha de transición.

Ahora bien, en caso de que la entidad no logre efectuar una separación razonable entre el valor del elemento tangible y el del elemento intangible de las partituras, deberá registrarlas bajo los criterios de la norma que aplique al elemento que se estime tenga mayor peso sobre el valor total de estas.

CONCEPTO No. 20172000115441 DEL 28-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de donaciones y saldos iniciales de los valores reconocidos en el patrimonio como superávit

Señora

IVAN DAVID BORRERO HENRIQUEZ
Subdirector de Finanzas y Presupuesto
Ministerio de Vivienda Ciudad y Territorio
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500050672, del 17 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

1. Cuando se reciba un bien sin contraprestación (Activos Fijos) o algún tipo de recurso como donación, por ejemplo, ¿Cómo sería su reconocimiento? ¿se reconoce como ingreso o patrimonio como se hace actualmente?
2. ¿Cuál es el tratamiento en la definición de saldos iniciales de los valores reconocidos en el patrimonio como superávit?

CONSIDERACIONES

El marco normativo para entidades de gobierno Resolución N° 484 de 2017 en su capítulo IV establece:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos, los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

15. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

17. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

18. Las condonaciones de deudas se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando el proveedor de capital renuncie a su derecho de cobrar una deuda en la que haya incurrido la entidad.

19. Las deudas de la entidad asumidas por un tercero se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando este pague la obligación o cuando la asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías.

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia. (Subrayado fuera de texto).

21. Los bienes declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

22. Los legados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando legalmente la entidad adquiera el derecho sobre ellos.

1.3.2. Medición

23. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

24. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros, se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida.

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

26. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.”

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 modificado por la Resolución 468 de 2016, para entidades de gobierno, describe

“44 INGRESOS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones. (Subrayado fuera de texto).

4428 INGRESOS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

SE DEBITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor causado por concepto de otras transferencias”.

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual la CGN señaló los procedimientos a aplicar para la transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 1, dispone lo siguiente:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 (2017 en virtud del artículo 2 de la Resolución 693 de 2016) para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio;

Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

- Con respecto de su pregunta ¿cómo sería el reconocimiento contable de una donación (Activo Fijo) sin contraprestación? De acuerdo al marco normativo para las Entidades de Gobierno Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, se determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido. Por lo tanto cuando la entidad sea beneficiaria de cualquier tipo de donaciones, estas deberán registrarse debitando subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de activo recibido, y acreditando la subcuenta 442808 Donaciones, de la cuenta 4428 OTRAS TRASFERENCIAS.
- Cuál es el tratamiento en la definición de saldos iniciales de los valores reconocidos en el patrimonio como superávit?

Bajo el nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno, al cual pertenece el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio no se contempla registros por concepto superávit, razón por la cual el saldo acumulado de las cuentas donde se venía reconociendo algún importe relacionado con este concepto, debe eliminarse afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, tal como lo establece el Instructivo 002 de 2015. Bajo este contexto, no es viable efectuar definición sobre saldos iniciales por concepto de superávit.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20172000000211 del 05-01-2017
 20172000000221 del 05-01-2017
 20172000000311 del 05-01-2017
 20172000000351 del 05-01-2017
 20172000000711 del 12-01-2017
 20172000000771 del 16-01-2017
 20172000002061 del 27-01-2017
 20172000030971 del 15-06-2017
 20172000000341 del 05-01-2017
 20172000035721 del 05-07-2017

20172000036181 del 06-07-2017

20172000056031del 05-09-2017

20172000066071 del 19-10-2017

20172000105971 del 24-11-2017

3.6 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES**CONCEPTO No. 20172000000291 DEL 05-01-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Hacienda pública Bienes de uso público e históricos y culturales Otros ingresos Gastos de operación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Gastos - transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Criterios para el reconocimiento de los activos bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014. Pertinencia del reconocimiento de los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la EAAB-ESP. Tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público administrados.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Entidad de gobierno a la que le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público en sus estados financieros bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Doctora:
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Secretaría Distrital de Hacienda
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500056612, del 18 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los bienes de uso público en la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá (EAAB-ESP).

Lo anterior, considerando que en la fecha de transición al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N° 414 de 2014, la empresa decidió retirar de su contabilidad: parques, plazoletas, alamedas, senderos puentes peatonales, ciclorrutas, corredores de protección y obras de paisajismo, argumentando que no cumplían con la definición de los activos establecida en el Marco conceptual incorporado mediante la mencionada Resolución, al no generar beneficios económicos futuros, encontrando sustento en el concepto N° 20152000008711 del 13 de marzo de 2015, emitido por la CGN, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP.

En este orden de ideas, la Secretaría Distrital de Hacienda solicita aclaración a la CGN sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Cuáles son los criterios que deben primar para determinar si un bien cumple o no con la definición de activo de acuerdo con el Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014? Lo anterior, considerando que aunque la EAAB-ESP no espere obtener beneficios económicos de los bienes de uso público, sí decide el propósito para el cual se destina el activo, asume sustancialmente los riesgos asociados con los mismos y, aunque no prohíbe, sí establece lineamientos o reglas a terceras personas, para el acceso al activo.
2. ¿La EAAB-ESP puede incorporar los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que realiza erogaciones por rehabilitación y mantenimiento con cargo a su presupuesto y reporta tributariamente los cargos de amortización a la DIAN?
3. En caso de que la EAAB-ESP no pueda incorporar los bienes de uso público ¿Cuál sería la

entidad que debería reconocerlos bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, teniendo en cuenta que para las entidades de gobierno del Distrito Capital enmarcadas en el ámbito de aplicación de esta Resolución, tampoco se cumpliría la definición de los activos, al no tener el control, ni los riesgos ni las ventajas inherentes a los bienes, así como tampoco la obligación de realizar labores de mantenimiento y rehabilitación?

4. ¿Cuál sería el tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP destinadas a la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público, sobre los cuales tiene la titularidad jurídica y control pero que no se encuentran reconocidos en su situación financiera?

5. Durante el periodo contable 2016 ¿Cuál sería el tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, teniendo en cuenta que en el Distrito Capital, ninguna entidad de gobierno enmarcada bajo la Resolución N° 533 de 2015, los ha incorporado?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre criterios que deben primar para determinar si un bien cumple o no con la definición de activo, en primer lugar conviene señalar que el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece respecto de la definición de los activos, lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros...

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (...)

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado (...) Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 6.2.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos, lo siguiente:

“6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable (...)” (Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud sobre la pertinencia de incorporar los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en la situación financiera de la EAAB-ESP, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, los numerales 6.1.1 y 6.2.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, los cuales fueron transcritos en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto.

En segundo lugar, el párrafo 1 del numeral 10.1 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos...” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el párrafo 1 del numeral 11.1 de la Norma de propiedades de inversión del mencionado Marco normativo, establece:

“1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, la CGN a través del concepto N° 20152000008711 del 16 de marzo de 2015, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP, expresó:

“Los bienes de uso público expuestos en la consulta no cumplen con la definición de activo, debido a que, como se menciona en las consideraciones, una de las condiciones para reconocer una partida como activo es que se puedan obtener beneficios económicos futuros del mismo, los cuales a su vez se definen como aquellos que contribuyen, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo o equivalentes de la empresa, o que reducen pagos futuros producto de la reducción de los costos de producción.”

En este contexto, el potencial de servicio no puede ser considerado como un beneficio económico futuro, ya que no está contemplado dentro del marco normativo de la Resolución 414 de 2014 y no cumple con la definición de beneficio económico que expone la Norma. Por tal motivo, los bienes mencionados en su comunicación no cumplen con la definición de activo y, por ende, no podrán considerarse como elementos de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, estos bienes pueden ser revelados en las notas a los estados financieros, según lo expuesto en las consideraciones.

En caso de identificar otros bienes de uso público, e históricos y culturales, que cumplan con la definición de activo, estos deberán ser clasificados como propiedades, planta y equipo, o propiedades de inversión...” (Subrayado fuera de texto)

3. Para dar respuesta a su inquietud sobre la entidad a la cual le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público, en el caso de que la EAAB-ESP no pudiese hacerlo, es necesario señalar que el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el

potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 4 del Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, previsto en el anexo de la Resolución N° 628 de 2015, señala lo siguiente:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.

Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica. (...)

Las entidades del sector público definidas, según estos criterios, como entidad contable pública producen estados financieros con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

4. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público, en primer lugar debe mencionarse que el numeral 6.2.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto de los elementos y desembolsos que no generan beneficios económicos futuros, lo siguiente:

“6.2.1 Reconocimiento de activos (...)

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, establece lo siguiente en relación con la descripción de la cuenta 5424-SUBVENCIONES:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.” (Subrayado fuera de texto)

5. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016, teniendo en cuenta que en el Distrito Capital, ninguna entidad de gobierno enmarcada bajo la Resolución N° 533 de 2015, los ha incorporado, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente señala lo siguiente respecto de la descripción de las siguientes cuentas:

3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4808- OTROS INGRESOS ORDINARIOS

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5211- GENERALES:

“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Reconocimiento de los activos bajo Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

Los bienes y derechos de las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público son objeto de reconocimiento como activos, siempre que cumplan con la definición de activo prevista en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y con la condiciones para su reconocimiento contenidas en el numeral 6.2.1 del mismo documento.

En este sentido, es preciso señalar que decidir el propósito para el cual se destina el activo, asumir sustancialmente los riesgos asociados a su posesión y prohibir a terceras personas el acceso al recurso, no son criterios suficientes para determinar si un recurso cumple con la definición de los activos, pues los criterios mencionados son utilizados sólo

para comprobar la existencia de control sobre el recurso, y no los demás elementos que se incluyen de forma expresa en la definición.

Así lo anterior, las empresas sujetas al ámbito de aplicación a la Resolución N° 414 de 2014, además de verificar que los activos sean recursos controlados, les corresponde comprobar que provengan de sucesos pasados y que de los mismos se espere obtener beneficios económicos futuros, es decir, que sean capaz de contribuir directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo o a reducir pagos en el futuro, producto de la reducción de los costos de producción.

Una vez comprobados los tres elementos contenidos a la definición de los activos, como lo son el control, la procedencia de sucesos pasados y los beneficios económicos futuros, es necesario que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 verifiquen que el recurso cumpla con las condiciones para su reconocimiento en la situación financiera, es decir, que sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros del mismo y que tenga un costo o valor que pueda medirse de forma fiable.

2. Pertinencia del reconocimiento de los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la EAAB-ESP.

Los parques, plazoletas, alamedas, senderos puentes peatonales, ciclorrutas, corredores de protección y obras de paisajismo no pueden ser incorporados en la situación financiera de la EAAB-ESP, al no cumplir con la definición de los activos prevista en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y ni con las condiciones para su reconocimiento contenidas en el numeral 6.2.1 del mismo documento.

Ahora bien, si es posible identificar otros bienes de uso público controlados por la EAAB-ESP, producto de sucesos pasados y de los cuales se espere obtener beneficios económicos futuros, deben ser incorporados como activos en su situación financiera siempre que, la obtención de estos beneficios económicos futuros sea probable y exista una medición fiable del elemento. En este caso, estos activos deben ser clasificados como propiedades, planta y equipo si son empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos o como propiedades de inversión, si son terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas.

Por consiguiente, se ratifica el concepto N° 20152000008711 del 13 de marzo de 2015, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP.

3. Entidad de gobierno a la que le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público en sus estados financieros bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

No está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación establecer cuál es la unidad mínima productora de información que debe reconocer los bienes de uso público al interior del Distrito Capital; razón por la cual. Si existe ambigüedad, le corresponde al ente territorial estudiar la situación y determinar las acciones y estrategias pertinentes para solventarlas, de suerte que les sea posible definir cuál es la unidad jurídica, administrativa o económica que debe incorporarlas a su situación financiera de acuerdo con la definición de los activos prevista en el Marco conceptual del Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

4. Tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público.

Los desembolsos realizados por la EAAB-ESP para el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público administrados, así como los efectuados para su mantenimiento y conservación, deben reconocerse como un gasto del periodo en la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

5. Tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016.

Los bienes de uso público desincorporados por la EAAB-ESP con ocasión a la aplicación del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, deben ser reconocidos en los estados financieros del Distrito Capital, en la unidad jurídica, administrativa o económica que para el efecto defina el ente territorial, de conformidad con lo estipulado en el numeral 3 anterior.

Si de ello se deriva que corresponde al Distrito Capital o una entidad distrital de Gobierno efectuar la incorporación de estos bienes en su situación financiera, ello debe efectuarse mediante un débito en la cuenta correspondiente del Grupo-17 y un crédito en la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Ahora bien, si se establece que la EAAB-ESP aún debe seguir efectuando erogaciones para el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público administrados, el Distrito Capital o la entidad de Gobierno que le llegare a corresponder la incorporación de tales bienes en su situación financiera, debe registrarlas como un mayor valor del activo afectando directamente la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Por su parte, las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para el mantenimiento y conservación de estos bienes, deben ser reconocidas por el Distrito Capital o la entidad de Gobierno que le llegare a corresponder la incorporación de tales bienes en su situación financiera, mediante un débito en las subcuentas 521113-Mantenimiento y 521114-Reparaciones de la cuenta 5211-GENERALES y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

CONCEPTO No. 2017200004921 DEL 17-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público Propiedades de inversión
	SUBTEMAS	Aprovechamiento económico de los elementos constitutivos del espacio público.

Doctora
CATALINA NARANJO AGUIRRE
Secretaria de Hacienda (E)
Municipio de Medellín
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201750000319-2, del día 30 de enero de 2017, en la cual solicita se aclare si, a la luz del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los elementos constitutivos del espacio público que sean destinados para el aprovechamiento económico o de uso con fines lucrativos, deberían ser clasificados como propiedades de inversión o deben permanecer en la categoría de bienes de uso público.

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 3° del Decreto Municipal N° 2148 de 2015, mediante el cual “se reglamenta el aprovechamiento económico del espacio público, se fijan las retribuciones por su

utilización, se crean la Comisión Intersectorial Asesora del Espacio Público y el Comité Técnico”, define el aprovechamiento económico como “el instrumento de gestión financiera del espacio público y las acciones tendientes a garantizar su cualificación y sostenibilidad, elementos complementarios y paisaje urbano, y el disfrute colectivo del mismo, realizadas por la Administración Municipal en cumplimiento de su deber constitucional...” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Artículo 2° del decreto en mención, establece que el aprovechamiento económico se aplicará a cualquier persona que utilice elementos constitutivos del espacio público con el propósito de garantizar: i) la cualificación y sostenibilidad planificada y sistémica del espacio público y del paisaje urbano, ii) la administración con la posibilidad de realizar mejoras, iii) su mantenimiento y preservación y iv) la realización de actividades con o sin uso lucrativo.

Entre tanto, el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 define el principio contable público de esencia sobre forma como el reconocimiento de las transacciones y otros hechos económicos atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece los criterios de reconocimiento para propiedades de inversión y bienes de uso público, tal como se muestra a continuación:

“11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. (...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas". (Subrayado fuera del texto)

Por último, el numeral 11.4 de la Norma de bienes de uso público establece que "cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Dado que el aprovechamiento económico de los elementos constitutivos del espacio público tiene como propósito garantizar su mantenimiento, preservación, cualificación y sostenibilidad planificada y sistémica, así como la seguridad de las actividades o los eventos que allí se permitan, la entidad seguirá reconociendo dichos elementos en la categoría de bienes de uso público, siempre que sean activos destinados principalmente para el uso, goce y disfrute de la colectividad en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización, más no con el fin de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial en condiciones de mercado.

No obstante, cuando se determine el cambio de uso de un edificio o terreno reconocido como bien de uso público para la generación de flujos de caja u obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo en condiciones de mercado, la entidad los reclasificará en la categoría de propiedades de inversión.

CONCEPTO No. 20172000022711 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público Bienes históricos y culturales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los acuerdos de concesión por parte de la concedente. Clasificación de los bienes muebles e inmuebles destinados para el funcionamiento del Aeropuerto Olaya Herrera.

		<p>Tratamiento contable de las erogaciones por adquisiciones y/o mejoras a los bienes muebles e inmuebles destinados para el funcionamiento del Aeropuerto Olaya Herrera.</p> <p>Medición inicial de los bienes muebles e inmuebles destinados para el funcionamiento del Aeropuerto Olaya Herrera.</p>
--	--	---

Doctor

OSCAR ANDRÉS CARDONA CADAVID

Secretario de despacho (E)

Alcaldía de Medellín

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550008187-2, del 27 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“1. Contexto jurídico de la consulta

“...El Aeropuerto Olaya Herrera fue entregado en concesión, junto con otros 5 aeropuertos de la región a un operador privado (Airplan), quien desde 2008 y mediante el contrato de concesión No. 8000011, está a cargo de la operación, administración, explotación, adecuación y modernización de los 6 aeropuertos concesionados, contrato que genera contraprestación económica a los concedentes desde su misma fecha de Inicio...”. (...)

Consulta

Cuál es el tratamiento que se debe dar al acuerdo de concesión celebrado por el Aeropuerto Olaya Herrera con el concesionario Airplan S.A. a sabiendas de que este solo cumple una condición de las dos que se requieren para clasificarlo como acuerdo de concesión.

Es importante aclarar que el contrato de concesión No. 8000011-OK de 2008 fue adjudicado es una persona jurídica del sector privado.

2. Contexto jurídico de la consulta

EL INMUEBLE DONDE OPERA EL AEROPUERTO OLAYA HERRERA-AOH, fue entregado por el Fondo de Inmuebles Nacionales (hoy INVIAS), al Municipio de Medellín mediante escritura 6441 de 1985 contrato de comodato a 99 años.

El inmueble fue declarado mediante decreto 1802 de 1995 monumento nacional, y a partir del artículo 1 de la ley 1185 de 2008 bien de interés cultural del ámbito nacional.

Mediante acuerdo 55 de 1991, el concejo Municipal de Medellín, indica que el establecimiento público será el encargado de la administración y desarrollo integral del inmueble, el cual fue entregado al Municipio de Medellín por el Fondo de inmuebles nacionales, mediante escritura pública 6441 del 3 de diciembre de 1985, de la notaria séptima de Bogotá, aclarada por escritura 2159 del 30 de mayo de 1986 por la misma notaria.

Mediante contrato de Concesión 8000011-OK de 2008, el Establecimiento Público Aeropuerto Olaya Herrera fue entregado a un operador privado con el objeto de: “el otorgamiento por parte de la Aerocivil y a favor del Concesionario de la concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento del Aeropuerto Antonio Roldán Betancourt, del Aeropuerto El Caraño, del Aeropuerto José María Córdova, del Aeropuerto Las Brujas y del Aeropuerto Los Garzones, y (ii) el otorgamiento por parte del AOH y a favor del Concesionario de la concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento del Aeropuerto Olaya Herrera, cambio de la remuneración de que trata el Capítulo III (en lo sucesivo la “Concesión”)(SIC).

La Concesión se otorga de conformidad con lo previsto en el artículo 32, numeral 4, de la ley 80 de 1993 y la ley 105 de 1993”

CONSULTA

En virtud de la resolución 533 de 2015 y anexos, el inmueble y los muebles destinados para el funcionamiento del Aeropuerto Olaya Herrera-AOH, se deben registrar como Propiedad, planta y equipo, bien de uso público o bien histórico y cultural.

Así mismo, cual es la entidad que debe reconocer en sus estados financieros los bienes muebles e inmuebles que conforman el Aeropuerto Olaya Herrera-AOH, el Municipio de Medellín o el establecimiento público. En razón de que ambas entidades reciben beneficios económicos por el acuerdo de concesión.

3. Contexto jurídico de la consulta

El Aeropuerto Olaya Herrera fue entregado en concesión, junto con otros 5 aeropuertos de la región a un operador privado (Airplan), quien desde 2008 y mediante el contrato de concesión No. 8000011 OK, está a cargo de la operación, administración, explotación,

adecuación y modernización de los 6 aeropuertos concesionados, contrato que genera contraprestación económica a los concedentes desde su misma fecha de inicio... “.

CONSULTA

En caso de que el concesionario realice adquisiciones y/o mejoras a los inmuebles y muebles del AEROPUERTO OLAYA HERRERA -AOH, en virtud del acuerdo de concesión, cual es el procedimiento que debe seguir la entidad para el reconocimiento de estas cifras en sus estados financieros, cuando el bien es declarado de uso público o histórico y cultural.

4. Contexto jurídico de la consulta

A la luz de la resolución 533 de 2015, en caso de que el AEROPUERTO OLA YA HERRERA-AOH se registre como bien de uso público, “los bienes de uso público se medirán por el costo”

CONSULTA

Actualmente para el Aeropuerto Olaya Herrera-AOH, el costo del bien no es posible determinarlo debido a que el concesionario no cuenta con la información completa que permita hacer la reconstrucción adecuada del mismo.

A luz de la resolución 533, y determinando que el Aeropuerto Olaya Herrera-AOH se considere bien de uso público, sería posible registrar en el balance de apertura, el valor de este bien por el valor de reposición el cual es determinado anualmente por la entidad aseguradora con la cual se tienen las pólizas de cobertura de riesgos del Aeropuerto?”

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES RESPECTO A LA PRIMERA CONSULTA

El objeto del Contrato de Concesión No. 8000011-OK de marzo de 2008, es:

“CLAUSULA 3.- OBJETO: El objeto del presente Contrato es (i) el otorgamiento por parte de la Aerocivil y a favor del Concesionario de la concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento del Aeropuerto Antonio Roldán Betancourt, del Aeropuerto El caraño, del Aeropuerto José

María Córdova, del Aeropuerto Las Brujas y del Aeropuerto Los garzones, y (ii) el otorgamiento por parte del AOH y a favor del Concesionario de la concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento del Aeropuerto Olaya herrera, cambio de la remuneración de que trata el Capítulo III (en los sucesivos la “Concesión”).

La Concesión se otorga de conformidad con lo previsto en el artículo 32, numeral 4, de la ley 80 de 1993 y la ley 105 de 1993.

La administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento de los Aeropuertos entregados a título de Concesión se hará por cuenta y riesgo exclusivo del Concesionario y en los términos y condiciones establecidos en el presente Contrato.

La supervisión y control de la ejecución de la Concesión está a cargo de los Concedentes, quienes la pueden ejercer directamente o a través de uno o varios Interventores.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el capítulo V. Otras Normas, referente a los contratos de concesión, establece:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo o, que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.

b. Reconocimiento y medición de activos en concesión

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los

destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las Normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda. No serán objeto de depreciación ni amortización, los activos que el concesionario tenga la obligación de mantener y restituir en condiciones de operación óptimas.

Las erogaciones tendientes a mantener las condiciones de servicio del activo se reconocerán como gasto en el resultado del período”. (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES RESPECTO A LA SEGUNDA Y TERCERA CONSULTA

El Acuerdo N° 55 de 1991 emitido por el Concejo Municipal de Medellín, establece:

“ARTÍCULO 1º. NOMBRE Y PERSONALIDAD JURÍDICA: Créase con el nombre de “Aeroparque Olaya Herrera de Medellín” un Establecimiento Público del orden Municipal, el cual será una persona jurídica de derecho público, dotada de autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio independiente. (...)

ARTÍCULO 3º. OBJETO: El Objeto del establecimiento público denominado “Aeroparque Olaya Herrera de Medellín, será el de la administración y desarrollo integral del inmueble que el Acuerdo número 55 de 1991 fue entregado al municipio de Medellín por el Fondo de Inmuebles Nacionales, mediante escritura pública 6441 del 3 de diciembre de 1985, de la Notaría Séptima de Bogotá, aclarada por escritura 2159 del 30 de mayo de 1986 de la misma Notaría. (...)

ARTÍCULO 5º. PATRIMONIO Y OBLIGACIONES: El patrimonio del Aeropuerto estará conformado por:

Acuerdo número 55 de 1991

- a) Por las sumas recaudadas por concepto de tasa aeroportuaria, aterrizajes, derechos de parqueo.
- b) Por el producto de recaudo de dinero por concepto de arrendamientos de hangares, parqueaderos, cafeterías, restaurantes, oficinas, almacenes, salones, etc. etc.
- c) Por los bienes muebles e inmuebles que a cualquier título adquiriera en desarrollo de su vida administrativa.
- d) Las instalaciones y los equipos existentes o los que se adquirieran en el futuro destinado al funcionamiento del Aeroparque. (...)

ARTÍCULO 17. FUNCIONES DE LA JUNTA DIRECTIVA:

- a. Propender por el manejo integral de toda el área que corresponde al inmueble citado en el Artículo Tercero del presente Acuerdo. En tal sentido ejercerá sus funciones directas o de coordinación.
- b. Formular la política general de organismos y los planes y programas. En cuanto se relacione con el funcionamiento de actividades aeroportuarias actuará acorde con las normas vigentes al respecto. (...)
- f. Fijar tasas y derechos en cuanto sean de su competencia. (...)

ARTÍCULO 22. OBLIGACIONES INICIALES DEL AEROPARQUE Y SUBROGACIÓN DE DERECHOS: El Aeroparque se subroga al municipio de Medellín en todos los derechos y lo sustituye en todas las obligaciones contraídas con él, en lo tocante al objeto que constituye el establecimiento público”.

Mediante el Decreto Nº 1802 del 19 de octubre de 1995 fue declarado el aeropuerto como un Monumento Nacional:

“Artículo 1°. Declarar como Monumento Nacional 17 inmuebles ubicados en diversas regiones del país, que se describen a continuación: (...)

7. Aeropuerto Olaya Herrera”

Adicionalmente, con la Ley Nº 1185 de 2008 se declara que todos los bienes declarados monumento nacional son considerados bienes de interés cultural:

“Artículo 1°. Modifíquese el artículo 4° de la Ley 397 de 1997 el cual quedará, así:

"Artículo 4°. Integración del patrimonio cultural de la Nación. El patrimonio cultural de la Nación está constituido por todos los bienes materiales, las manifestaciones inmateriales, los productos y las representaciones de la cultura que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la lengua castellana, las lenguas y dialectos de las comunidades indígenas, negras y creoles, la tradición, el conocimiento ancestral, el paisaje cultural, las costumbres y los hábitos, así como los bienes materiales de naturaleza mueble e inmueble a los que se les atribuye, entre otros, especial interés histórico, artístico, científico, estético o simbólico en ámbitos como el plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, fílmico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico o antropológico. (...)

Se consideran como bienes de interés cultural de los ámbitos nacional, departamental, distrital, municipal, o de los territorios indígenas o de las comunidades negras de que trata la Ley 70 de 1993 y, en consecuencia, quedan sujetos al respectivo régimen de tales, los bienes materiales declarados como monumentos, áreas de conservación histórica, arqueológica o arquitectónica, conjuntos históricos, u otras denominaciones que, con anterioridad a la promulgación de esta ley, hayan sido objeto de tal declaratoria por las autoridades competentes, o hayan sido incorporados a los planes de ordenamiento territorial.” (Subrayados fuera del texto)

Respecto al reconocimiento de los activos asociados a un acuerdo de concesión, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 señala:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el

potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayados fuera de texto)

Sobre el reconocimiento de los bienes históricos y culturales, las Normas para el reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidad de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 establece:

“12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
- c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) puede ser difícil estimar su vida útil.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.

Los bienes históricos y culturales se reconocerán, de manera individual; no obstante, cuando sea impracticable la individualización, se podrán agrupar con otros de características similares.

Las restauraciones periódicas de un bien histórico y cultural se reconocerán como mayor valor de este. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes históricos y culturales se reconocerán como gasto en el resultado del periodo." (Subrayados fuera del texto)

Consideraciones respecto a la cuarta consulta

El Instructivo N° 002 de 2015 relativo al procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, presenta las siguientes alternativas tendientes a medir cada partida de una clase de bienes de uso público e históricos y culturales:

"1.1.10. Bienes de uso público

(...) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

4- Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido. (...)

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

i. Bienes históricos y culturales

(...) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

a. Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

a. Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

b. Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación."
(Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Es necesario distinguir entre las condiciones para que se configure un acuerdo de concesión y los requisitos o condiciones para que se puedan reconocer los activos.

Por una parte, el contrato de concesión No. 8000011-OK de 2008, satisface la definición de acuerdo de concesión prevista en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, por tanto el tratamiento contable a este contrato se realizará con base en lo establecido en la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la entidad Concedente, contemplada en el capítulo V de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno anexas a la anterior resolución, toda vez que:

- Es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario.
- El concesionario adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión.
- El concesionario proporciona un servicio o desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente.
- Se pacta por un tiempo determinado.
- El concesionario recibe una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo.

Por otra parte, la Norma de Acuerdos de Concesión establece que la entidad concedente realizará el reconocimiento de los activos en concesión, siempre y cuando sea ella la que controle o regule los servicios proporcionados por el concesionario, los destinatarios y el precio de los mismos, y cualquier participación residual significativa al terminar el acuerdo de concesión.

Por consiguiente, la entidad deberá evaluar separadamente las condiciones para la determinación de la existencia del acuerdo de concesión sin involucrar los requerimientos para el reconocimiento de los activos.

2. Tal como se indicó anteriormente, el reconocimiento como activo de los bienes muebles e inmuebles destinados para el funcionamiento del Aeropuerto Olaya Herrera deberá efectuarlo la entidad concedente siempre y cuando cumpla las características que permitan determinar el control de estos bienes bajo el contexto del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En el entendido que, en el contrato de concesión No. 8000011-OK de 2008 se establece que es el Establecimiento Público AOH la concedente del Aeropuerto Olaya Herrera, se rescata del Acuerdo N° 55 de 1991 (modificado por el Acuerdo N° 32 de 2001), lo siguiente:

- El Establecimiento Público Aeropuerto Olaya Herrera – AOH se creó con el objeto de ocuparse de la administración y desarrollo integral del inmueble;
- El patrimonio está conformado, entre otros, por las instalaciones y los equipos existentes, los que se hayan adquirido durante el funcionamiento del aeropuerto o los que se adquieran en el futuro, y los bienes muebles e inmuebles que a cualquier título adquiriera en desarrollo de su vida administrativa;
- Entre las funciones de la Junta Directiva se encuentra la de fijar tasas y derechos en cuanto sean de su competencia; y,
- El Aeropuerto subroga al Municipio de Medellín en todos los derechos y lo sustituye en todas las obligaciones contraídas con él.

Dado lo anterior, se vislumbra que el Establecimiento Público AOH es la entidad que reúne las mejores condiciones para reconocer el activo entregado en concesión, toda vez que sobre ella recae el control de los servicios que proporciona el aeropuerto, los destinatarios, el precio de los mismos y cualquier participación residual significativa de los bienes una vez finalice el contrato de concesión. Alternamente, se observa que el control se fortalece, al ser el AOH quien recibe la contribución pagada por el concesionario a cambio de los derechos adquiridos en la firma del contrato.

La clasificación y el reconocimiento como activo de cada bien mueble e inmueble que conforma el aeropuerto, independientemente que este haya sido declarado Monumento Nacional, bajo el Nuevo Marco Normativo se permite que sea clasificado como propiedad, planta y equipo, propiedad de inversión o bien de uso público si cumple las condiciones para ello. Como consecuencia de lo anterior, deberá aplicarse a cada tipo de bien, los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación que correspondan a la categoría respectiva, de acuerdo a las características e intenciones que se tenga sobre estos.

3. De acuerdo al tratamiento de los bienes de uso público e históricos y culturales, cuando la entidad incurra en erogaciones por adquisiciones y/o mejoras a los bienes muebles e inmuebles que conforman el Aeropuerto Olaya Herrera se deberá identificar el fin de dicha erogación. Así las cosas, si realiza pagos con el objeto de ampliar la eficiencia operativa, mejorar la calidad del servicio o reducir significativamente los costos del bien (mejoramiento y rehabilitación o restauración de un bien), estos valores corresponderán a un mayor valor del activo que se reconoce como parte integrante de su costo, en la cuenta y subcuenta que lo identifique, mientras que, si se realizan para conservar la capacidad normal del uso del bien (mantenimiento y conservación) será un gasto en el

resultado del periodo, todo ello, sin detrimento de lo estipulado en el párrafo inmediatamente anterior.

4. Para la determinación de los saldos iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, el Instructivo N° 002 de 2015 presenta las alternativas para la medición de cada partida del activo de acuerdo a la clasificación que se le dé a cada bien mueble e inmueble. Para el caso de los bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación, de acuerdo a la clasificación dada se establece las siguientes alternativas de medición:

- Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, correspondiente al valor de mercado del activo en la fecha en la cual se realiza la operación, si no es factible, se determinará el costo de reposición del activo en la fecha en la que se adquirió. Ahora bien, si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo al valor inicialmente reconocido.

- Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

Bajo ese contexto, si el valor de reposición determinado anualmente por la entidad aseguradora es una medición fiable de los bienes muebles e inmuebles que conforman el aeropuerto y cumple con alguna de las anteriores alternativas, la entidad podrá utilizarlo para determinar los saldos iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo y deberá revelarlo en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20172000030941 DEL 15-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes de uso público pendientes de legalizar

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las zonas de cesión obligatoria, bienes

	afectos al uso público, los bienes públicos de no cesión, entre otros, a favor del Distrito Capital
--	---

Doctora

HALMA ZOE FERNÁNDEZ GÓMEZ

Subdirectora Administrativa, Financiera y de Control Disciplinario

Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público del D.C. (DADEP)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500018322 de fecha abril 5 de 2017, en la que solicita concepto sobre reconocimiento de los bienes inmuebles a cargo del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público DADEP, según la clasificación administrativa adoptada mediante Resolución N° 388 de fecha 29 de Noviembre de 2016 “Por la cual se reglamenta la consulta y utilización del Sistema de Información del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público - SIDEPA 2.0 y se fijan otras disposiciones”.

En particular, se consulta sobre tratamiento contable en aplicación tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente y del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015, pidiendo respuesta sobre lo siguiente:

1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los bienes inmuebles clasificados por el área de gestión del DADEP en la categoría pre-inventario?
2. ¿Cuáles son las características que debe poseer un bien para ser registrado en cuentas de bienes pendientes de legalizar?

CONSIDERACIONES

1. Naturaleza jurídica y competencias a cargo del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP –

En el texto de la consulta, el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP -, informa que el mismo fue creado por medio del Acuerdo N° 18 de 1999¹⁰ aprobado por el Concejo de Bogotá. Es un Departamento Administrativo¹¹ que se

¹⁰Por el cual se crea el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público.

encarga de fijar las políticas en materia de defensa, inspección, vigilancia, regulación y control del espacio público en el Distrito Capital de Bogotá, así mismo se encarga de asesorar a las autoridades locales en el ejercicio de las funciones relacionadas con el espacio público.

Así mismo señala que, mediante el artículo 7º del Decreto 445 de 2015¹², el Alcalde Mayor de Bogotá D.C. asignó al Director del DADEP la representación legal en lo judicial y extrajudicial del Distrito Capital, para promover y atender las acciones administrativas, judiciales y extrajudiciales que fueren necesarias para la defensa y saneamiento de los bienes inmuebles que conforman el patrimonio inmobiliario distrital, incluidos los procesos necesarios para la defensa, custodia, preservación y recuperación de los bienes del espacio público del Distrito Capital, iniciados con posterioridad al 1º de enero de 2002.

2. Clasificación de los inmuebles a cargo de Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP -

El DADEP, en desarrollo de las competencias que le fueron asignadas, expidió la Resolución N° 388 de 29 de Noviembre de 2016 “Por la cual se reglamenta la consulta y utilización del Sistema de Información del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público - SIDEPE 2.0 y se fijan otras disposiciones”, la cual en el Artículo 5º dispone lo siguiente:

“(…) **ARTÍCULO 5º- Estructura del componente Inventario General de bienes de uso público y bienes fiscales del nivel central del Distrito Capital.** Para todos los efectos, el Inventario General de bienes de uso público y bienes fiscales del nivel central del Distrito Capital se clasifica en los siguientes niveles:

NIVEL PATRIMONIO: En este nivel se incluyen los bienes de uso público y bienes fiscales que se encuentran correctamente geo-referenciados y poseen título a favor del Distrito Capital de Bogotá.

NIVEL INVENTARIO: En este nivel se incluyen los bienes de uso público y bienes fiscales que se encuentran correctamente geo-referenciados y cuentan con acta de recibo o acta de toma de posesión, pero no cuentan con titularidad a favor del Distrito Capital de Bogotá.

PARÁGRAFO: 1º. Se establece el manejo de un pre-inventario, en el cual se registrará la identificación de los bienes de uso público y bienes fiscales que no cumplan con los

¹¹ En los términos del Artículo 59 de la ley 489 de 1998.

¹² Decreto 445 de 2015 "Por medio del cual se asignan funciones en materia de representación legal, judicial y extrajudicial, y se dictan otras disposiciones."

requisitos para pertenecer a los niveles de Patrimonio e Inventario. Estos bienes se someterán continuamente a revisión técnica-jurídica para adelantar las actuaciones administrativas a judiciales correspondientes.

PARÁGRAFO: 2º. Se establece que, contablemente, solo se registrarán en cuentas de balance los bienes de uso público y bienes fiscales de los niveles Patrimonio e Inventario que cuenten con su valor.

PARÁGRAFO: 3º. A partir de la entrada en vigencia de la presente resolución, los predios registrados en el pre-inventario no son sujetos de contabilización. (...) (Subrayados fuera de texto)

3. Consideraciones legales relacionadas con el reconocimiento de los bienes de uso público

La Corte Constitucional en la sentencia T-238 de 1993 expresa que “La jurisprudencia nacional ha sostenido de tiempo atrás que las plazas de mercado son bienes de uso público (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia julio 24 de 1990), no por el hecho de su destinación a la prestación de un servicio público sino por pertenecer su uso a todos los habitantes del territorio (C. Civil art. 674). El carácter de bienes de uso público somete a las plazas de mercado a la custodia, defensa y administración por parte de las entidades públicas respectivas (Sentencia junio 19 de 1968. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil)”. (Subrayado fuera de texto)

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-183/03, en la cual se hace una distinción frente a las clases de dominio frente a los bienes, señala lo siguiente:

“Ha de recordarse por la Corte que en la sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, esta Corporación, al interpretar el artículo 63 de la Constitución Política, expresó que:

“La Nación es titular de los bienes de uso público por ministerio de la ley y mandato de la Constitución. Este derecho real institucional no se ubica dentro de la propiedad privada respaldada en el artículo 58 de la Constitución, sino que es otra forma de propiedad, un dominio público fundamentado en el artículo 63 de la Carta, el cual establece que ‘los bienes de uso público...son inalienables, imprescriptibles e inembargables’.”

Esto muestra entonces que la teoría de la comercialidad de los bienes se rompe cuando se trata de bienes de uso público. No es válido entonces exigir matrícula inmobiliaria de tales bienes para determinar si son de uso público, puesto que tales bienes, por sus especiales características, están sometidos a un régimen jurídico especial, el cual tiene rango directamente constitucional. Por ello durante la vigencia de la anterior Constitución, la

Corte Suprema de Justicia había dicho que ‘el dominio del Estado sobre los bienes de uso público, es un dominio sui generis’. Y la Corte Constitucional también ha diferenciado con nitidez, en anteriores decisiones, el dominio público y la propiedad privada. Así, según la Corte, los bienes de dominio público se distinguen ‘por su afectación al dominio público, por motivos de interés general (CP art. 1°), relacionadas con la riqueza cultural nacional, el uso público y el espacio público. (...)’ (Subrayado fuera de texto)

4. Consideraciones con respecto a la regulación contable pública

4.1. Con relación al Régimen de Contabilidad Pública RCP Precedente

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, adoptado mediante Resolución N° 354 de 2007, en el numeral 9.1. Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, párrafos 127 a 130, con respecto al reconocimiento de hechos y operaciones, señala lo siguiente:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayados fuera de texto)

El citado Plan General de Contabilidad Pública, define los activos en el numeral 141, donde se indica lo siguiente:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e

intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (...) (Subrayados fuera de texto)

Con relación a los bienes de uso público, el citado marco normativo contable precedente, en el numeral 9.1.1.6, párrafos 1716 y siguientes, señala:

“176. Noción. Comprenden los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, y son de dominio de la entidad contable pública. Incluye los bienes formados o adquiridos en virtud de la ejecución de contratos de concesión.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto radicado con el número 200910-135366 de fecha 12 de noviembre de 2009m dirigido al doctor HÉCTOR RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, Jefe del Grupo de Contabilidad de la Aeronáutica Civil (Aerocivil), señaló lo siguiente:

“Los bienes de uso público son bienes inmuebles integrantes de la propiedad pública, administrados por el sujeto público titular del derecho de dominio para el uso y goce de la comunidad. Tales bienes están sometidos a un régimen jurídico especial, se encuentran por fuera del comercio en consideración a la utilidad que prestan en beneficio común, y son inalienables, inembargables e imprescriptibles por disposición constitucional. De acuerdo con lo anterior y atendiendo los criterios de reconocimiento de activos, en los bienes de beneficio y uso público no se separan los terrenos a efectos del reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

4.2. Respetto del nuevo Marco normativo contable aplicable en las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, respecto de las características cualitativas de la información financiera como los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios, en el numeral 5, señala un conjunto de principios de contabilidad pública que son pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable. Al respecto, el principio denominado “esencia sobre la forma”, se define así:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Igualmente, el citado Marco normativo contable, en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, define los activos:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.” (Subrayado fuera de texto)

Numeral 6.2.1, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos lo siguiente:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)” (subrayado fuera de texto)

De otro lado, en el numeral 11, Capítulo I, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, dispuestas como anexo a la Resolución No. 533 de 2015, señala:

“Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. (...)”

Las citadas Normas, en el Numeral 1 - Activos Contingentes, del Capítulo III - Activos y Pasivos Contingentes, señala:

“Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.”

Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar”. (subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Conclusiones Generales

La Corte Constitucional en la Sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, expresó que el derecho real institucional sobre los bienes de dominio público no se ubica dentro de la propiedad privada respaldada en el Artículo 58 de la Constitución, sino que es otra forma de propiedad, un dominio público fundamentado en el Artículo 63 de la Carta, el cual establece que los bienes de uso público son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Respecto del alcance de la expresión “dominio público”, según lo señala la Corte Constitucional en la Sentencia antes citada, los bienes de uso público pueden serlo por su naturaleza o por el destino jurídico, se caracterizan por pertenecer al Estado o a otros

entes estatales, estar destinados al uso común de todos los habitantes, por encontrarse fuera del comercio y por ser inalienables, imprescriptibles e inembargables. Ratifica la Corte que tales bienes están definidos en la ley como aquellos cuyo uso “pertenece a todos los habitantes de un Territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la Unión o de uso público o bienes públicos del Territorio”.

Igualmente, la Corte Constitucional en la sentencia antes citada, indica que no es válido exigir matrícula inmobiliaria de tales bienes para determinar y demostrar el dominio público, puesto que tales bienes, por sus especiales características, están sometidos a un régimen jurídico especial, el cual tiene rango directamente constitucional.

Así las cosas, con independencia de la clasificación establecida por el DADEP en la Resolución N° 388 de 29 de Noviembre de 2016, corresponde al Distrito Capital reconocer como activos todos los inmuebles dispuestos para el uso, goce y disfrute por parte de la colectividad, incluidas las zonas de cesión obligatoria, bienes afectos al uso público y los bienes públicos de no cesión, entre otros.

El espacio público se caracteriza por circunstancias tales como: a) la colectividad utiliza, disfruta o goza tales recursos como resultado de un evento pasado; b) Una entidad pública, en nombre de esa colectividad, tiene a su cargo los riesgos y ventajas sustanciales; c) existe un derecho del Estado sobre el potencial futuro de servicios que se derivan de esos bienes; d) se puede establecer razonablemente que tales bienes pertenecen a la colectividad, para lo cual, en algunos casos se dispone de algún documento formal que sirve de soporte o está respaldado en un ordenamiento legal, e) se puede demostrar la existencia física o que se encuentran debidamente geo-referenciados y f) puede asignárseles una medición fiable mediante la aplicación de un método de reconocido valor técnico.

Lo señalado anteriormente debe atenderse en aplicación tanto del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente como para el cumplimiento del nuevo Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015.

3. Procedimiento contable en cumplimiento de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Régimen de Contabilidad Pública precedente señala que los bienes de uso público son aquellos de dominio de la entidad contable pública, haciendo referencia al *derecho real* en virtud del cual tales bienes se encuentran sometidos a la *voluntad* y a la acción de una

entidad pública que actúa en representación de la colectividad, quien finalmente es la que ostenta el derecho a servirse de ellos, a usarlos y gozarlos según su voluntad.

Efectuada la comprobación o demostración de que los bienes efectivamente están dispuestos para el uso de la colectividad mediante una toma física y realizada su geo-referenciación o individualización, se debe conformar un expediente con la documentación acopiada y asignarles una medición monetaria fiable utilizando métodos de reconocido valor técnico, por ejemplo, mediante la comparación del costo de reposición de otros bienes de características y prestaciones similares.

Ahora bien, en cuanto a los inmuebles que el DADEP ha clasificado en la categoría “preinventario de conformidad con lo dispuesto en su Resolución Nº 388 de 29 de Noviembre de 2016, se reconocerán como activos si éstos cumplen las condiciones señaladas en numeral anterior.

Por otra parte, un inmueble pendiente de legalizar es aquel para el que se adelantan acciones jurídicas en procura de obtener o demostrar la propiedad legal del mismo, lo cual no siempre es condición para comprobar el dominio sobre el bien, todo ello dentro del contexto de lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-183/03. Para efectos del proceso contable, la entidad puede efectuar la clasificación a nivel auxiliar para reconocer en forma separada los casos en que se encuentra gestionando la titularidad sobre los mismos.

Para la incorporación de bienes que conforman el espacio público, que se adquieren mediante la cesión gratuita, se debita la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo de la cuenta 1710 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y se acredita la subcuenta 312525 bienes si se dispone del documento que acredite la titularidad o, en su defecto, la subcuenta 312527 Bienes pendientes de legalizar de la cuenta 3125 PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, cuando se trate de bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial que hubiese imposibilitado su reconocimiento anteriormente, o la subcuenta 312002-En especie, de la cuenta 3120-SUPERAVIT POR DONACIÓN, para los casos de las zonas de cesión obligatoria en desarrollo de proyectos urbanísticos normales.

2. Respecto del nuevo marco Normativo contable para entidades de gobierno (Res. 533/2017)

Tratándose de bienes usufructuados por la colectividad y que conforman el espacio público que se encuentre bajo la responsabilidad de la entidad, incluidos los riesgos y las ventajas sustanciales, deben incorporarse a su sistema de información contable, con

independencia de que se posea la titularidad y un folio de matrícula inmobiliaria o de un documento que acredite el recibo o toma de posesión de los mismos.

El Distrito Capital tendrá las ventajas sustanciales sobre los bienes de uso público cuando el potencial de esos inmuebles para prestar servicios futuros a la comunidad le contribuye a la consecución de sus objetivos o al cumplimiento de su cometido estatal. Se tendrán los riesgos desde el momento en que la entidad deba garantizar, entre otros aspectos, el control físico, protección, mantenimiento, conservación, adecuación o mejoramiento de esos bienes.

Si bien es cierto, en algunas circunstancias el control sobre los inmuebles es concomitante con la titularidad jurídica del mismo, para efectos de la aplicación del nuevo Marco normativo contable, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control, para lo cual la entidad que tenga a su cargo el control físico, mantenimiento, conservación y/o mejoramiento del mismo debe reconocerlo como activo.

Para la incorporación de bienes que conforman el espacio público, se debita la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo de la cuenta 1710 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y se acredita la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS. Los terrenos que hacen parte de los bienes de uso público se reconocen por separado de la infraestructura construida sobre los mismos.

CONCEPTO No. 20172000047651 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público e histórico y culturales Otros Activos
	SUBTEMAS	Avalúo bóveda de estampillas reconocidas en Bienes de Arte y Cultura – Elementos de Museo

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes históricos y culturales
	SUBTEMAS	Avalúo bóveda de estampillas reconocidas en Bienes de Arte y

Cultura – Elementos de Museo

Doctora

ANGELA BURZA NARANJO

Contador - Contratista

Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003192-2, del día 13 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto sobre hallazgo dejado por parte de la Contraloría General de la República en referencia a valor incierto del rubro correspondiente a la bóveda de estampillas recibidas de la extinta ADPOSTAL y reconocida en la cuenta 196005001 Bienes de Arte y Cultura – Elementos de Museo, por valor certificado por parte del Jefe de Contabilidad y Presupuesto al 31/08/2006. Para lo cual surge la siguiente pregunta:

¿“Se debe realizar Avalúo para esta bóveda teniendo en cuenta que para la vigencia 2018 ya no es obligatorio por el nuevo marco de las Normas NICSP”?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica de Contabilidad Pública relativa a Bienes de uso público e históricos y culturales, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública, establece lo siguiente:

“9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

178. El costo de los bienes históricos y culturales recibidos en donación o en cumplimiento de cláusulas contractuales, corresponderá al valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

(...)

180. El reconocimiento de los bienes de uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, la Norma Técnica de Contabilidad Pública relativa a Otros activos, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“9.1.1.8 Otros activos

189. Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

(...)

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Para ello el Catalogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública incluye las cuentas en las cuales se debe realizar el reconocimiento de estas partidas, a saber:

“1715 – BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública.

(...)

1960 – BIENES DE ARTE Y CULTURA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que presten el servicio de biblioteca.

(...)

3125 – PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporados durante el periodo contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad de gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado siempre que constituyan formación bruta de capital.

(...)

5808 – OTROS GASTOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno incluido en el Marco Normativo de la Resolución 533 de 2015 establece:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señalan:

“12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;

- c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) puede ser difícil estimar su vida útil.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.

Los bienes históricos y culturales se reconocerán, de manera individual; no obstante, cuando sea impracticable la individualización, se podrán agrupar con otros de características similares.

Las restauraciones periódicas de un bien histórico y cultural se reconocerán como mayor valor de este. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes históricos y culturales se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

12.2. Medición Inicial

Los bienes históricos y culturales se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y montaje, los honorarios profesionales, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones establecidas por la administración de la entidad.

(...)

12.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.

(...)

12.4. Baja en cuentas

Un bien histórico y cultural se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se pierde el control del activo o cuando no se espera obtener el potencial de servicio por el cual fue reconocido en esta categoría de activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de un bien histórico y cultural se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la Contaduría General de la Nación, en el numeral 1. Procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, señala:

“1.1.11. Bienes históricos y culturales

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar los bienes que han sido declarados mediante acto administrativo como bienes históricos y culturales.
- b) Determinar cuáles de los bienes identificados en el literal a) no cumplen con los criterios para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público.
- c) Clasificar los bienes históricos y culturales identificados en los literales a) y b) por su naturaleza, como monumentos históricos, obras de arte o lugares arqueológicos, entre otros.
- d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.
 - ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación.”

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, la Entidad debe evaluar si efectivamente la clasificación corresponde a un Bien de arte y cultura o si el bien cumple con las condiciones para el reconocimiento como Bienes históricos y culturales, con base en juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de este tipo de activos. De cumplir con estas últimas condiciones, además de efectuar la reclasificación pertinente, se debe asegurar que éste cuente con una medición fiable que se pueda usar como costo histórico para su reconocimiento inicial, y de no contar con esta medición se hace necesario efectuar, con carácter de excepción, un avalúo técnico que pueda ser utilizado como costo histórico del bien, en cuyo caso deberá dar de baja los registros actuales e incorporar como costo, el nuevo valor.

En caso de no contar con una medición fiable para el bien se procederá a la baja del activo de la cuenta en que se esté reconociendo y se realizará la revelación cualitativa de este activo en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública precedente y según lo señalado en la Norma Técnica de Bienes de uso público e históricos y culturales, los bienes históricos y culturales se deben reconocer por su costo histórico y no son objeto de actualización, así mismo para los bienes de arte y cultura que señala la Norma Técnica de Otros activos, razón por la cual la bóveda de estampillas, al cumplir con los criterios para tener esta clasificación, no debe ser objeto de actualización. Como consecuencia de ello, el eventual avalúo técnico de carácter excepcional mencionado anteriormente no tiene como propósito el registro de valorizaciones o desvalorizaciones, sino de constituir el valor fiable que debe constituirse como costo, tanto para el reconocimiento actual, como para configurar la base con miras a migrar al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 que entra a regir a partir del 1 de enero de 2018, aplicado en consonancia con el Instructivo N° 02 de 2015.

Si como resultado de la evaluación se ratifica que la bóveda efectivamente debe clasificarse en la subcuenta 196005-Ementos de museo, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, y no se cuenta con una información fiable, se hace necesario efectuar, con carácter de excepción, un avalúo técnico que pueda ser utilizado como costo histórico del bien, en cuyo caso deberá dar de baja los registros actuales e incorporar como costo, el nuevo valor, tanto para el reconocimiento actual, como para configurar la base con miras a migrar al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 que entra a regir a partir del 1 de enero de 2018, aplicado en consonancia con el Instructivo N° 02 de 2015, independientemente que hacia el futuro este tipo de bienes no serán objeto de registro de actualizaciones.

En ambos casos la incorporación del nuevo costo determinado por avalúo técnico, se registrará en la cuenta de activo que corresponda contra un crédito en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO; en tanto que la diferencia del valor en libro por el descargo de los saldos actuales se hará con cargo a la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20172000066751 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de Arte y Cultura
	SUBTEMAS	Depreciación Acumulada de una Colección de Bienes de Arte y Cultura reconocidos como Propiedad Planta y Equipo.

Señora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Presidencia de la República
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500042672, del 19 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“El Departamento Administrativo de la Presidencia de la República cuenta con una colección de Bienes de Arte y Cultura de uso decorativo con y sin declaratoria BIC (Sic), que de acuerdo al nuevo marco normativo serán registrados en la cuenta 1681 BIENES DE ARTE Y CULTURA, así las cosas estos bienes deben depreciarse; pero teniendo en cuenta las características artísticas, simbólicas, históricas y culturales de dichos bienes, estos aumentan su valor con el transcurso del tiempo y si aplicamos la depreciación se estaría bajando el valor de estos.”

Por tanto atentamente solicitamos determinar si es posible que dichos bienes manejen una vida útil indefinida o que procedimiento se debe seguir en este caso.

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

3193

El Marco Normativo para entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 533 de 2015 establece en el numeral:

10. PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

10.3 Medición Posterior

(...) La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos Contaduría General de la Nación 55 término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites

legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (Subrayado fuera de texto)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento. Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características

(...)

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Es importante precisar que la vida útil es el periodo por el cual la Entidad espera utilizar el activo y al finalizar ésta, puede seguir siendo utilizado por otro usuario. De otra parte la vida económica del bien se entiende como el periodo durante el cual se espera que un

activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, por tanto al concluir ésta el activo no podrá ser utilizado.

La colección de Bienes de Arte y Cultura con y sin declaratoria de ser constitutivos de bienes históricos, culturales o del patrimonio nacional, utilizados como elementos de uso decorativo o para la prestación de servicios, cumplen con la definición de Propiedad Planta y Equipo, a los cuales se deberá aplicar los criterios establecidos en esta norma para su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, baja en cuentas y revelaciones. Así las cosas en la medición posterior de la norma en mención no se contempla la posibilidad de establecer vidas útiles indefinidas, la Entidad deberá realizar la mejor estimación posible de la vida útil considerando el tiempo de uso que espera darle a los activos, para lo cual podrá incluso recurrir a la experiencia que la Entidad tenga con activos similares. Es de resaltar que la vida útil es una estimación que incorpora un grado de incertidumbre en su medición, por lo cual debe ser revisado como mínimo al cierre de cada periodo contable.

Ahora bien, la depreciación se calcula sobre el valor del activo menos el valor residual, que es el valor que la Entidad podrá obtener actualmente por dicho activo si ya hubiera finalizado su vida útil, por lo cual, cuando el valor residual supera el valor en libros se suspende la depreciación.

De acuerdo con lo anterior y considerando que en su consulta expresa que el valor de los activos puede incluso aumentar a lo largo del tiempo, su valor residual podría ser mayor al valor en libros, lo cual implicaría que materializada esta circunstancia la Entidad no deberá depreciar el bien.

CONCEPTO No. 20172000067201 DEL 01-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes de uso público en aplicación del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno

Doctora
MÓNICA ANDREA MOJICA ACOSTA
Secretaria Financiera y Administrativa

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3196

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Alcaldía Municipal de Nocaima
Nocaima - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500033062, del 24 de julio de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento contable para el reconocimiento de los bienes de uso público.

Al respecto pregunta lo siguiente:

1. ¿Cuál es el impacto en la información financiera de una entidad, como resultado de reconocer y valorar todos los elementos patrimoniales, incluyendo los bienes de uso público?
2. ¿Cuál es el criterio de medición más razonable en la presentación y utilidad de la información financiera correspondiente a los bienes de uso y beneficio público?

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones legales relacionadas con el reconocimiento de los bienes de uso público

La Corte Constitucional en la sentencia T-238 de 1993 expresa que “La jurisprudencia nacional ha sostenido de tiempo atrás que las plazas de mercado son bienes de uso público (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia julio 24 de 1990), no por el hecho de su destinación a la prestación de un servicio público sino por pertenecer su uso a todos los habitantes del territorio (C. Civil art. 674). El carácter de bienes de uso público somete a las plazas de mercado a la custodia, defensa y administración por parte de las entidades públicas respectivas (Sentencia junio 19 de 1968. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil)”. (Subrayado fuera de texto)

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-183/03, en la cual se hace una distinción frente a las clases de dominio frente a los bienes, señala lo siguiente:

“Ha de recordarse por la Corte que en la sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, esta Corporación, al interpretar el artículo 63 de la Constitución Política, expresó que:

“La Nación es titular de los bienes de uso público por ministerio de la ley y mandato de la Constitución. Este derecho real institucional no se ubica dentro de la propiedad privada

respaldada en el artículo 58 de la Constitución, sino que es otra forma de propiedad, un dominio público fundamentado en el artículo 63 de la Carta, el cual establece que ‘los bienes de uso público...son inalienables, imprescriptibles e inembargables’.

Esto muestra entonces que la teoría de la comercialidad de los bienes se rompe cuando se trata de bienes de uso público. No es válido entonces exigir matrícula inmobiliaria de tales bienes para determinar si son de uso público, puesto que tales bienes, por sus especiales características, están sometidos a un régimen jurídico especial, el cual tiene rango directamente constitucional. Por ello durante la vigencia de la anterior Constitución, la Corte Suprema de Justicia había dicho que ‘el dominio del Estado sobre los bienes de uso público, es un dominio sui generis’. Y la Corte Constitucional también ha diferenciado con nitidez, en anteriores decisiones, el dominio público y la propiedad privada. Así, según la Corte, los bienes de dominio público se distinguen ‘por su afectación al dominio público, por motivos de interés general (CP art. 1°), relacionadas con la riqueza cultural nacional, el uso público y el espacio público. (...)’ (Subrayado fuera de texto)

1. Consideraciones con respecto a la regulación contable pública

En el Marco conceptual anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, identifica los objetivos de la información financiera en el numeral 3, indicando lo siguiente:

“Los objetivos de la información financiera buscan que esta sea útil, a partir de la satisfacción de las necesidades de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de las entidades de gobierno son: Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control. (...).

El citado Marco conceptual, en el numeral 4, respecto de las características cualitativas que debe poseer la información contable, señala que “Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora (...). Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.” (Subrayado fuera de texto)

En el Marco conceptual anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 6.1.1 define los activos así:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)”

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco normativo contable, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en los numerales 11.1, 11.2 y 11.3, donde se establecen los criterios para el reconocimiento, medición inicial y medición posterior de los bienes de uso público, se dispone lo siguiente:

“11.1 Reconocimiento

Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. (...)

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado.

El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. (...)

Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. (...).

11.2 Medición Inicial

Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los bienes de uso público y afectará la base de depreciación. (...)

11.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, en el Instructivo 002 de 2015, donde la CGN se señala las directrices para la transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 1.1.10, con respecto de los saldos iniciales de los bienes de uso público, la CGN dispone lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros.
- b. Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
 2. Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió (...). Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

3. Identificar los bienes de uso público contruidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. (...).
 4. Determinar, para los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
 5. Deducir del costo de adquisición o construcción de los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. (...)
 6. Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando los bienes de uso público tengan asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. (...).
 7. Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. (...).
 8. Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.
- ii. Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición (...)." (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, en la doctrina contable pública emitida por la CGN mediante en el numeral 3 de las conclusiones señaladas en el concepto 20172000030941 de junio 16 de 2017, se indica lo siguiente:

“Tratándose de bienes usufructuados por la colectividad y que conforman el espacio público, que se encuentren bajo la responsabilidad de la entidad, incluidos los riesgos y las ventajas sustanciales, deben incorporarse a su sistema de información contable, con independencia de que se posea la titularidad y un folio de matrícula inmobiliaria o de un documento que acredite el recibo o toma de posesión de los mismos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Conclusiones Generales

La Corte Constitucional en la Sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, expresó que el derecho real institucional sobre los bienes de dominio público no se ubica dentro de la propiedad privada respaldada en el Artículo 58 de la Constitución, sino que es otra forma de propiedad, un dominio público fundamentado en el Artículo 63 de la Carta, el cual establece que los bienes de uso público son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Respecto del alcance de la expresión “dominio público”, según lo señala la Corte Constitucional en la Sentencia antes citada, los bienes de uso público pueden serlo por su naturaleza o por el destino jurídico, se caracterizan por pertenecer al Estado o a otros entes estatales, estar destinados al uso común de todos los habitantes, por encontrarse fuera del comercio y por ser inalienables, imprescriptibles e inembargables. Ratifica la Corte que tales bienes están definidos en la ley como aquellos cuyo uso “pertenece a todos los habitantes de un Territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la Unión o de uso público o bienes públicos del Territorio”.

Igualmente, la Corte Constitucional en la sentencia antes citada, indica que no es válido exigir matrícula inmobiliaria de tales bienes para determinar y demostrar el dominio público, puesto que tales bienes, por sus especiales características, están sometidos a un régimen jurídico especial, el cual tiene rango directamente constitucional.

Ahora bien, partiendo de lo señalado en las consideraciones y conclusiones anteriores, a continuación se da respuesta a sus cuestionamientos:

1. ¿Cuál es el impacto en la información financiera de una entidad, como resultado de reconocer y valorar todos los elementos patrimoniales, incluyendo los bienes de uso público?

El reconocimiento de los bienes de uso público al sistema de información de una entidad pública obedece, bien a que ellos devienen de obras realizadas con recursos públicos o corresponden a la incorporación de bienes cedidos que quedan bajo la administración pública y en ambos casos hacen parte del acervo patrimonial público.

Lo anterior, por cuanto las entidades de gobierno, en el ámbito de sus competencias, deben reconocer y revelar todo el conjunto de bienes inmuebles que conforma el patrimonio del Estado, incluyendo los de uso público y los históricos y culturales, lo cual debe ayudar a satisfacer necesidades informativas de diferentes usuarios, como los ciudadanos, quienes en su condición de contribuyentes y beneficiarios, tienen interés en que la información financiera les permita conocer la gestión, el uso y la condición de los recursos y el patrimonio público.

La incorporación de los bienes de uso público no es una obligación que surge de la implementación del nuevo Marco normativo contable emitido por la CGN mediante Resolución 533 de 2015. Aún desde la regulación contenida en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, las entidades de gobierno deben reconocer todos los bienes que pertenecen a la colectividad, cuando estas tengan a su cargo obligaciones frente el control físico, protección, mantenimiento, conservación, adecuación o mejoramiento de tales bienes, con independencia que posean un título de propiedad o de un documento que acredite el recibo o toma de posesión de los mismos.

Por lo anterior, en cumplimiento de lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.2. del anexo a la Resolución N° 357 de 2008 vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades de gobierno (reemplazada por la Resolución 193 de 2016, vigente a partir del 1 de enero de 2018 para las entidades de gobierno) y lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016, las entidades territoriales deben adelantar todas las acciones necesarias para el reconocimiento de los bienes de uso público que, entre otros aspectos, cumplan las siguientes condiciones: (a) la colectividad los utiliza, disfruta o goza como resultado de un evento pasado; (b) existe un derecho de la comunidad sobre el potencial futuro de servicios que se derivan de esos bienes, es decir, es la que tiene a su favor las ventajas sustanciales; (c) una entidad de gobierno, en nombre de esa colectividad, tiene a su cargo los riesgos sustanciales; (d) se puede establecer razonablemente que esos bienes pertenecen a la colectividad, para lo cual, en algunos casos se dispone de algún documento formal que sirve de soporte o está respaldado en un ordenamiento legal; (e) se puede demostrar la existencia física o que se encuentran debidamente georeferenciados y; (f) puede asignárseles una medición fiable mediante la aplicación de un método de reconocido valor técnico.

2. ¿Cuál es el criterio de medición más razonable en la presentación y utilidad de la información financiera correspondiente a los bienes de uso y beneficio público?

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 11.2 de las normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, los bienes de uso público se deben medir por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

En el costo también se incorporan los costos de financiamiento, si se cumplen las condiciones para ello, y los costos por desmantelamiento. Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los bienes de uso público y afectará la base de depreciación.

Ahora bien, para efectos de la transición al nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, la entidad debe atender lo señalado en el numeral 1.1.10 del Instructivo 002 de 2015, que frente a la medición de los bienes de uso público a 1º de enero de 2018, la entidad puede medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas: (i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor o (ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

Por tanto, mediante una toma física se efectuará la comprobación o demostración de que los bienes efectivamente están dispuestos para el uso de la colectividad y, una vez realizada su geo-referenciación o individualización, la entidad conformará un expediente con la documentación acopiada y les asignará la medición monetaria utilizando métodos de reconocido valor técnico, por ejemplo, mediante la comparación del costo de reposición de otros bienes de características y prestaciones similares.

CONCEPTO No. 20172000105971 DEL 24-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los terrenos y edificaciones donde funcionan centros docentes, escuelas, casas, parqueaderos, oficinas, casetas, campamentos e instalaciones deportivas construidas sobre bienes de uso público.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los terrenos y edificaciones donde funcionan centros docentes, escuelas, casas, parqueaderos, oficinas, casetas, campamentos e instalaciones deportivas construidas sobre bienes de uso público.

Coronel
GENES LARRY VELAZCO VELAZCO
Director de Contabilidad
Municipio de Santiago de Cali
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047242, del 27 de octubre de 2017, donde solicita un pronunciamientos sobre los criterios para el reconocimiento contable de terrenos y edificaciones, tales como centros docentes, escuelas, casas, parqueaderos, oficinas, casetas, campamentos e instalaciones deportivas construidas sobre predios declaradas bienes de uso público:

CONSIDERACIONES

En la doctrina contable emitida en desarrollo del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el concepto N° 20122000039491 del 6 de diciembre de 2012, dirigido a la doctora Luz Marina Jaiquel Rodríguez, Jefe Grupo de Administración de Inmuebles de la Aeronáutica Civil, la CGN señaló:

“Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los bienes de uso público comprenden los administrados por la entidad contable pública titular del derecho de

dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social.

Tratándose de un mismo inmueble que tiene una destinación principal que responde a las características propias de los bienes de uso público, y alternamente está destinado en menor proporción a actividades comerciales, su reconocimiento contable debe efectuarse atendiendo a la actividad más relevante.

Ahora bien, si administrativamente se decide e implementa una segregación que permita identificar unidades principales o independientes, cada una con destinación específica, es viable que aquella(s) unidad(es) que cumplan con las características de uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, se reconozcan en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES, y aquella(s) unidad(es) que se destinen a generar ingresos por arrendamientos, se deben reconocer en la cuenta 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.” (Subrayados fuera de texto)

En el Marco conceptual anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, señala:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)”

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El citado Marco normativo contable, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 11.1 señala lo siguiente:

“11.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. (...)

11.4 Reclasificaciones

24. Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría. ”
(Subrayado fuera de texto)

Del mismo modo, los criterios para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo se establecen en el numeral 10 de las normas antes citadas y, en el numeral 10.1, párrafo 1, establece, se dispone lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.”

Ahora bien, en el Instructivo 002 de 2015, donde la CGN se señala las directrices para la transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 1.1.9, con respecto de los saldos iniciales de los bienes de uso público, la CGN dispone lo siguiente:

“(…) Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Entregados en

Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, Bienes de Arte y Cultura, y Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

El citado Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.1.10, con respecto de los saldos iniciales de los bienes de uso público, dispone lo siguiente:

“(…) Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales; no obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en las cuentas Bienes Recibidos en Custodia y Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como bienes de uso público.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. En aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente

Los bienes de uso público comprenden los administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social. Por tanto, tratándose de bienes que en la actualidad responden a las características propias de los bienes de uso público definidas en el Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente, que alternamente se destina una proporción no material para la prestación de servicios a cargo del Municipio, su reconocimiento contable debe efectuarse atendiendo la actividad más relevante.

Ahora bien, si se trata de construcciones sobre bienes de uso público donde funcionan centros educativos, centros de salud, centros de servicios, edificios administrativos, campamentos e instalaciones deportivas, entre otros, destinados al cumplimiento de actividades de producción lo de prestación de los servicios administrativos a cargo del Municipio, tanto el terreno como la edificación, se deben reconocer en la cuenta que corresponda a su naturaleza del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por cuanto no están dispuestos para el uso, goce o disfrute de la ciudadanía, sin restricción alguna.

2. Bajo el Marco conceptual contable para entidades de gobierno – Resolución N° 533 de 2015 y Marco Normativo entidades de gobierno – Resolución N° 484 de 2017.

De conformidad con lo señalado en el Instructivo N° 002 de 2015, para efectos de la transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno en lo que hace referencia a las propiedades, planta y equipo, se debe tener en cuenta que a 31 de diciembre de 2017 estas partidas, bajo el Marco normativo precedente, pueden encontrarse clasificadas en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales.

Igualmente, en atención a lo señalado en el numeral 11.4, párrafo 24 de las norma sobre propiedades, planta y equipo que deben atender las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, cuando se determine el cambio de utilización de un bien de uso público y se configuren los elementos para ser reconocidos en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a las entidades aplicar el juicio profesional para determinar si existen predios declarados jurídicamente como bienes de uso público, empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, caso en el que deberán reconocerse en la cuenta que corresponda a su naturaleza del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por cuanto no están dispuestos exclusivamente al uso, goce o disfrute por parte de la ciudadanía, para lo cual se requiere de su individualización. Si ello no es posible, el bien se continuará revelando en la cuenta correspondiente a los Bienes de uso público y alternamente se deberá dejar constancia de tal situación en las notas a los estados financieros.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos No. 20172000000131 del 05-01-2017
20172000000141 del 05-01-2017
20172000000311 del 05-01-2017
20172000065051 del 17-10-2017
20172000075741 del 09-11-2017
20172000107761 del 13-12-2017
20172000115431 del 28-12 -2017
20172000110631 del 21-12-2017

3.7 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.8 OTROS ACTIVOS**CONCEPTO No. 20172000000011 DEL 04-01-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros ingresos Beneficios a empleados – Plan de activos para beneficios posempleo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contratos de concurrencia entre la Nación, el Departamento y la Universidad para el pago de pasivos pensionales y del Fondo constituido para la administración de los recursos

Doctora

ALEXANDRA COLLAZOS M.
Jefe Sección de Contabilidad
Universidad del Valle
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-009046-2 del 14 de diciembre de 2016 mediante la cual solicita en el contexto del Marco para las entidades Gobierno el procedimiento contable para reconocer el fondo pensional constituido para la administración de los recursos del contrato de concurrencia entre la Nación, el Departamento y la Universidad

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1371 de 2009 por la cual se establece la concurrencia para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales, establece lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones directamente o a través de una caja con o sin personería jurídica, en los términos de la presente ley.

Los aportes de la Nación para estos efectos se considerarán como apropiaciones independientes a los destinados al pago de pensiones que establece el artículo 86 de la Ley 30 de 1992.

El pasivo al que se refiere esta ley incluye los bonos pensionales, las cuotas partes pensionales, las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez, de sobrevivientes o sustitución pensional reconocidas antes de la Ley 100 de 1993, las pensiones que se reconozcan o se hayan reconocido por efecto de la aplicación de la Ley 100 de 1993 y las demás obligaciones pensionales derivadas del régimen pensional vigente.

Artículo 2°. Fondos para el Pago del Pasivo Pensional. Las universidades objeto de la aplicación de la presente ley deberán constituir un fondo para el pago del pasivo pensional, el cual será una cuenta especial, sin personería jurídica, de la respectiva universidad, cuyos recursos serán administrados por una entidad fiduciaria vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, en forma independiente, mediante patrimonio autónomo. Los recursos y los rendimientos tendrán destinación específica para pagar el pasivo pensional, así como los gastos de administración del patrimonio autónomo.

Artículo 3°. Financiación del Pasivo. La concurrencia a cargo de la Nación será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional menos el aporte a cargo de la respectiva universidad.

La concurrencia en el pago del pasivo pensional a cargo de cada universidad, equivaldrá a la suma que esta haya destinado del presupuesto asignado por la Nación en el año 1993 para el pago de pensiones y que fueron incluidos en la base para determinar la transferencia para funcionamiento prevista en el artículo 86 de Ley 30 de 1992. Este valor se actualizará con el Índice de Precios al Consumidor, causado anualmente, se determinará en pesos constantes y se denominará Recursos para Pensiones del Año Base...

Artículo 4°. Pasivo Pensional. Para establecer el monto del pasivo pensional que será objeto de la concurrencia se tendrá en cuenta el valor del cálculo actuarial del pasivo pensional legalmente reconocido, conforme a las obligaciones descritas en el artículo 1° de la presente ley y de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas. Este pasivo pensional será aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

(...)

Artículo 6°. Funciones de los Fondos para el Pago del Pasivo Pensional. Los fondos para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del nivel nacional tendrán las siguientes funciones:

1. Sustituir a las cajas, fondos, entidades de previsión existentes en dichas universidades, o a la universidad en el reconocimiento y pago de las obligaciones pensionales.
2. El pago de todas las obligaciones pensionales descritas en el artículo 1° de esta ley.
3. El reconocimiento y pago de las pensiones de quienes tenían cumplidos los requisitos para tener derecho a la pensión de vejez o jubilación, invalidez y sobrevivencia de acuerdo con el régimen pensional vigente, antes del 23 de diciembre de 1993.
4. El reconocimiento y pago de las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez y de sobrevivencia o sustitución de quienes cumplieron los requisitos entre el 23 de diciembre de 1993 y la fecha de cierre o liquidación de la respectiva caja.
5. El pago de los bonos pensionales, y de las cuotas partes de bono pensional, de los empleados públicos, personal docente y trabajadores oficiales, que se afiliaron al Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrado por el ISS o al Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad.
6. Garantizar el estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos de los pensionados, de las personas a las cuales deberán efectuar el reconocimiento y pago de las pensiones, de los beneficiarios de los bonos pensionales y de las cuotas partes de bono pensional, y de las cuotas partes pensionales debidamente reconocidas, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia pensional deba atender el respectivo Fondo y administrar los recursos correspondientes.
7. Velar por el cumplimiento de todas las obligaciones que la Nación y la misma universidad, contraigan con el Fondo y en particular recaudar oportunamente los valores que correspondan a las obligaciones adquiridas en favor del Fondo.

Artículo 7°. Proyecciones y Pagos. Cada año y durante el primer semestre, la Universidad presentará ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público el valor de las obligaciones pensionales previstas para la siguiente vigencia fiscal, con los respectivos ajustes, para efectos de determinar el valor de la concurrencia a cargo de la Nación." (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 0530 de 2012, por medio del cual se reglamentó la Ley 1371 de 2009, prescribe que:

“Artículo 1°. Concurrencia en el pago del pasivo pensional. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional, en los términos de la Ley 1371 de 2009, y de conformidad con el presente reglamento. (...)

Artículo 2°. Estimación de la concurrencia. La concurrencia en el pago del pasivo pensional de que trata el presente decreto se estimará de la siguiente manera:

1. Concurrencia de la universidad: será igual a la suma denominada "Recursos para Pensiones del Año Base" prevista en la Ley 1371 de 2009, actualizada con el IPC causado anualmente. Este valor corresponde a la suma destinada para el pago de pensiones en el año 1993, y que fue incluida en la base para determinar la transferencia para funcionamiento establecida en el artículo 86 de Ley 30 de 1992.

2. Concurrencia de la Nación: será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional legalmente reconocido y la concurrencia de la universidad.

Los Recursos para Pensiones del Año Base serán certificados para cada una de las universidades por la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante resolución, dentro de los tres (3) meses siguientes a la expedición del presente decreto.

Artículo 3°. Pago de la concurrencia. La concurrencia de que trata el artículo anterior se calculará por anualidades, y se pagará por cuatrimestre anticipado mediante el giro de los recursos respectivos al Fondo, de acuerdo con el mecanismo previsto para la elaboración y aprobación de las proyecciones de pago de las obligaciones pensionales de que trata el artículo siguiente.

La concurrencia a cargo de la universidad se pagará exclusivamente con los Recursos para Pensiones del Año Base, sin perjuicio de su obligación de transferir al Fondo la titularidad y el recaudo efectivo de los recursos que de acuerdo con la ley le han sido asignados, según lo previsto en el inciso 3° del artículo 3° de la Ley 1371 de 2009. Ningún otro recurso de la universidad podrá ser utilizado para pagar estas obligaciones.

La concurrencia a cargo de la Nación se pagará con los recursos destinados en la ley anual de presupuesto para el pago de pensiones en cada una de las universidades, descontando los Recursos para Pensiones del Año Base y las reservas y demás recursos en cabeza del Fondo, y adicionando las demás sumas que sean necesarias para realizar el pago anual del pasivo pensional legalmente reconocido. Estos recursos deberán siempre estar discriminados en el rubro presupuestal respectivo, con el fin de garantizar su afectación al fin previsto, y son distintos de aquellos que corresponde transferir a la Nación de conformidad con el artículo 86 de la Ley 30 de 1992.

Artículo 4°. Cálculo actuarial y proyecciones anuales. Para la estimación del pasivo pensional la universidad deberá elaborar un cálculo actuarial, con corte a 31 de diciembre de 2011, de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas en las normas aplicables, el cual deberá someterse a la aprobación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El cálculo actuarial inicial se presentará por parte de la universidad durante los tres meses siguientes a la entrada en vigencia del presente decreto, el Ministerio de Hacienda enviará a la universidad sus observaciones dentro de los tres (3) meses siguientes al recibo del cálculo. En todo caso, el cálculo actuarial permitirá distinguir con claridad el valor total de las obligaciones de que trata el artículo 1° y dentro de ellas, las obligaciones pensionales que son objeto de revisión administrativa y judicial, de acuerdo con el inciso 2° del artículo 5° del presente decreto.

Durante el primer semestre de cada año, la universidad presentará ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público la proyección anual del valor de las obligaciones pensionales de la siguiente vigencia fiscal, teniendo en cuenta el requerimiento real de recursos, para efectos de determinar el valor de la concurrencia a cargo de ambas partes, el cual se transferirá por la Nación al Fondo por cuatrimestre anticipado en la vigencia siguiente.

Artículo 5° (sic). Convenios interadministrativos de concurrencia. La concurrencia en el pago del pasivo pensional de que trata este decreto se instrumentará en un convenio interadministrativo de concurrencia que suscribirán para el efecto la Nación - Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Educación, y la universidad. El convenio tendrá por objeto realizar las acciones necesarias para la determinación y pago del monto del pasivo pensional total y de la concurrencia anual de las partes, así como la organización del Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, e incluirá las actividades a cargo de cada una de las partes para la debida ejecución de dicho objeto.

El convenio interadministrativo de concurrencia definirá los mecanismos para la revisión administrativa y judicial de las pensiones, de acuerdo con el artículo 19 de la Ley 797 de 2003, los instrumentos que utilizará la Nación para financiar transitoriamente el pago de estas obligaciones a través del Fondo mientras se profieren las decisiones judiciales respectivas, los mecanismos de seguimiento y control que deberán instaurarse en protección de los recursos públicos, entre otros.

Artículo 6°. Fondos para el Pago del Pasivo Pensional. Las universidades de que trata el presente decreto deberán constituir un Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, que tendrá las funciones de que trata el artículo 6° de la Ley 1371 de 2009, y las que especialmente se le asignen en el convenio de concurrencia.

El Fondo se organizará como una cuenta especial sin personería jurídica de la respectiva universidad, y será administrado mediante patrimonio autónomo por una sociedad

fiduciaria. La fiduciaria será seleccionada por la universidad de acuerdo con las normas aplicables.

La sociedad fiduciaria y el Fondo estarán sometidos a las disposiciones aplicables en materia de administración de pasivos pensionales y a la gestión de recursos públicos destinados al mismo fin.”

En relación con la normatividad contable pública el Marco conceptual del Marco Normativo para entidades de Gobierno, numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, definen los activos y los ingresos como:

“6.1.1. Activos. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos: (...) el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. (...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. (...)”

“6.1.4. Ingresos. Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.”

Ahora bien, la Norma de Beneficios a los empleados dispone que “Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.”

Por su parte el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de Gobierno describe la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO como,

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3215

“Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados distintas de aquellas que surgen por terminación del vínculo laboral o contractual y que se van a liquidar después de completar el periodo de empleo en la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...) 3- El valor de los recursos entregados en administración y los encargos fiduciarios constituidos...

SE ACREDITA CON: 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones posempleo, tales como pensiones a cargo de la entidad, seguros de vida, asistencia médica y cobertura educativa, entre otros. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los encargos fiduciarios constituidos. 3- El menor valor del plan de activos generado por la medición a valor de mercado.”

Así mismo, la descripción de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS señala: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

CONCLUSIONES

En atención a lo dispuesto en el Marco normativo para las entidades de Gobierno, un activo puede generarse en ejercicio del poder a través de una ley que le otorga el derecho a la entidad, como corresponde a lo señalado por la Ley N° 1371 de 2009 que estableció la concurrencia entre la Nación y las Universidades para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales, quienes deberán constituir un fondo que será una cuenta especial sin personería jurídica de la respectiva universidad, cuyos recursos serán administrados por una entidad fiduciaria vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, en forma independiente, mediante patrimonio autónomo.

Así mismo, el decreto N°530 de 2012 reglamentario de la citada Ley señaló que la concurrencia se instrumentaliza con la suscripción de un convenio interadministrativo entre la Nación y la Universidad mediante el cual se determina el valor, el total del pasivo pensional y la concurrencia anual de las partes.

Cumplidas las formalidades de las normas anotadas, para la Universidad existe un derecho que contablemente se ajusta a las condiciones de los activos destinados al pago de los pasivos pensionales por el valor del contrato de concurrencia que, en aplicación de la Normatividad para las entidades de Gobierno, clasifica en la subcuenta 190408-Derechos

por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, cuenta que en el evento de incrementar su valor tendrá como contrapartida la subcuenta 480840-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Cuando la entidad presente diferentes contratos de concurrencia, los identificará a nivel de auxiliar.

De otra parte, como la Universidad al constituir el Fondo para la administración de los recursos destinados al pago del pasivo pensional, , debitará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO con los recursos girados por las entidades que obran en el contrato de concurrencia, o la subcuenta y cuenta de donde se dispongan los recursos propios que la Universidad destina al mismo.

CONCEPTO No. 20172000035711 DEL 05-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Gastos Ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos del Fondo de Defensa Técnica y Especializada de los Miembros de la Fuerza Pública FONDETEC, a través de Fiducia Mercantil.

- Doctora
- CLARA INES CHIQUILLO DIAZ

Directora Financiera
Ministerio De Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500026912, del 6 de junio de 2017, en el cual consulta si el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, establecido en el Capítulo XIX del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública y en particular lo

contenido en el concepto 2014300003421 de 2014, continuará vigente o será objeto de ajuste a partir del 1° de enero de 2018, una vez inicie el periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El catálogo de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

“1926-Derechos en Fideicomiso

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario. 2- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización. 3- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros. **SE ACREDITA CON:** 1- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización. 2- El menor valor de los derechos, producto de la actualización. 3- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario.”

“4802- FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera.(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos. “

Esta cuenta contiene la subcuenta 480225-Ganancia en derechos en fideicomiso

“5802- COMISIONES

DESCRIPCIÓN

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3218

Representa el valor de los gastos por comisiones originados en operaciones comerciales y financieras.

DINÁMICA: SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos “

Esta cuenta contiene la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso

“5804- FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros.

DINÁMICA: SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiera”

Esta cuenta contiene la subcuenta 580408- Pérdida en derechos en fideicomiso

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, no contempla expresamente el tratamiento contable para los derechos fiduciarios salvo la incorporación en el Catálogo General de Cuentas, expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, de la descripción y dinámica de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y de las cuentas y subcuentas ingresos y gastos para el registro de la actualización de estos derechos.

Por lo anterior, partir del 1° de enero de 2018, aplicarán lo establecido en el marco normativo para entidades de gobierno anexo a Resolución N° 533 de 2015 y el Catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, así como por los procedimientos, guías y demás actos administrativos que emita la Contaduría General de la Nación para regular contablemente los negocios fiduciarios.

Por lo tanto, la entrega de recursos a la entidad fiduciaria, deben ser registrados en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, la cual se actualizará con la ejecución de los recursos, utilizando las cuentas del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, o subcuenta y cuenta respectiva de la clase 5-GASTOS, según corresponda la naturaleza de las ejecuciones efectuadas.

Así mismo para el registro de los rendimientos financieros generado por los recursos entregados a la entidad fiduciaria se utilizarán las subcuentas 480225-Ganacia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4802-FINANCIEROS, y para las comisiones pagadas a la sociedad fiduciaria, la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso, de la cuenta 5802-COMISIONES.

Por su parte, la actualización de los Derechos en fideicomiso, en caso de que como producto de este proceso se obtenga un mayor valor respecto al derecho en fideicomiso registrado, se utilizará la subcuenta 480225-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable, si hay lugar a ello. En caso de que se genere un menor valor respecto al derecho en fideicomiso registrado, la entidad lo registrará en la subcuenta 580408-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad.

CONCEPTO No. 20172000036761 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Registro contable de los anticipos entregados a los empleados o contratistas.

Doctora

AMELIA ESCOBAR CHACÓN

Profesional Senior Administrativo Contable e Impuestos

Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500026272, del día 01 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) bajo el nuevo marco normativo de las entidades de gobierno, los anticipos otorgados a los empleados para llevar a cabo salidas de campos y talleres que no sean (sic) legalizado dentro de los tiempos establecidos por la entidad, que tratamiento debemos darle? se

deben reclasificarse (sic) como una cuenta por cobrar en cabeza del empleado o se debe registrar como un gasto?”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

La Resolución Nº 193 de 2016, “Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, prescribe:

“3.2.16 Cierre contable

Las entidades deberán adelantar todas las acciones de orden administrativo necesarias para efectuar un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos económicos, tales como cierre de compras, ventas, tesorería y presupuesto; recibo a satisfacción de bienes y servicios; reconocimiento de derechos; elaboración de inventario de bienes; legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje; anticipos a contratistas y proveedores; conciliaciones; verificación de operaciones recíprocas; y ajustes por deterioro, depreciaciones, amortizaciones, agotamiento o provisiones, entre otros aspectos”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas, así:

“1906 – AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

- 2- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- 3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
- 4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.”

CONCLUSIONES

En atención a lo indicado en la normatividad sobre Control Interno Contable es responsabilidad de los representantes de las entidades implementar políticas y manuales de procedimientos para la legalización de los recursos entregados por concepto de viáticos y gastos de viaje.

En ese sentido, el registro contable de los anticipos girados a los empleados o contratistas se realizará de conformidad a la política definida por la entidad. De esta manera, una vez entregados los anticipos y terminado los plazos para la legalización, le corresponde a la entidad, evaluar si el empleado o contratista cumplió el objeto para el cual le fueron entregados los recursos y definir la forma y los documentos idóneos para soportar la legalización correspondiente.

Si producto de estas gestiones se demuestra que el empleado o contratista no cumplió con el objetivo de las salidas de campo y talleres, la entidad deberá adelantar las gestiones pertinentes en procura de recuperar los dineros. Si adelantadas todas las gestiones se evidencia que no es posible la legalización del anticipo ni la devolución de los recursos, la entidad deberá dar de baja la cuenta por cobrar, porque han expirado los derechos, caso en el cual registrará un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta 190603-Avances para viáticos y gastos de viaje, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Lo anterior no se contrapone a las investigaciones fiscales y/o disciplinarias que se deban adelantar.

CONCEPTO No. 20172000056591 DEL 11-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Legalización de los recursos entregados en administración a otras entidades, en el marco de un convenio

	interadministrativo. Obligatoriedad de preparar y presentar el Estado de Flujos de Efectivo para una entidad de gobierno.
--	--

Doctora

MARIA BLEYDI CORTES HERRERA

Asesor

Ministerio del Interior

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500039962, del día 30 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

1. El Ministerio del Interior, por medio del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana- FONSECON, entrega recursos a entidades como Fondo Nacional de Proyectos de Desarrollo- FONADE, entidades territoriales, entre otras, mediante la suscripción de convenios administrativos con el objeto de aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para el desarrollo de proyectos.

Para la legalización de los recursos, la entidad debita la subcuenta 191008- Estudios y proyectos, de la cuenta 1910- CARGOS DIFERIDOS del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Precedente, cuenta que fue eliminada del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual pregunta: ¿Qué cuenta deberá utilizar la entidad para la legalización de los recursos entregados en administración, bajo este nuevo marco normativo? Se aclara que se hace referencia a los recursos diferentes a los de construcción de obras de infraestructura

2. Con base en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno ¿Es obligación para el Ministerio del Interior, elaborar y presentar el Estado de Flujos de Efectivo? Teniendo en cuenta que la mayoría de sus ingresos provienen de la Dirección del Tesoro Nacional, mediante pagos al beneficiario final, afectándose contablemente la cuenta 4705- Fondos recibidos, de operaciones interinstitucionales. Además, los únicos recursos que ingresan en la cuenta de bancos de la entidad son aquellos destinados para el pago de la nómina y para el pago de impuestos.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. El Marco Conceptual del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, expresa:

“6.1.1. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

(...) 6.1.5. Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas de este mismo marco normativo, señala:

54 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado.” (Subrayado fuera de texto)

2. En el Capítulo VI del Marco Normativo para Entidades de gobierno, se menciona lo siguiente sobre los Estados Financieros:

“(...) 1.2. Conjunto completo de estados financieros

Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Si se mantiene la modalidad de convenios mencionados en los conceptos No. 20132000068051 de 2013 y 20162000037701 de 2016 emitidos por la CGN, en los cuales, FONSECON entrega recursos en administración a Municipios para el desarrollo de proyectos en cumplimiento de sus objetivos misionales, sin perder el control de los mismos, entonces la legalización se realizará acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la contrapartida será alguna de las siguientes cuentas, de conformidad con el uso que se haya dado a los recursos en el proyecto:

- Los recursos destinados a la construcción de un inmueble se registrarán debitando la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, en la cual estarán incluidos todos los costos necesarios para llevar a cabo la construcción del activo hasta que esté en condiciones de uso, tales como los costos de los estudios, diseños, costos de las interventorías, entre otros.

- Los recursos destinados a la compra de muebles, licencias u otro bien o derecho asociado al proyecto, que cumplan con la definición de activo, deberán registrarse en la cuenta de propiedades, planta y equipo, intangibles u otro según corresponda, de acuerdo con la naturaleza del activo.

- Las erogaciones que se realicen para fines del proyecto que no hagan parte del costo de los activos, pero beneficien a la entidad que lo recibirá, tales como capacitaciones al personal de la entidad o algún otro beneficio, deberán ser registrados por el Ministerio como una transferencia en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Los recursos ejecutados que no cumplan con alguna de las condiciones mencionadas anteriormente y cumplan con la definición de gasto, se registrarán como tal, de acuerdo con la naturaleza del mismo.

Es importante que la entidad utilice cuentas auxiliares o la opción equivalente que la plataforma tecnológica les permita, para solventar las necesidades de información que la entidad identifique, de cara a los usuarios de esta.

2. De acuerdo con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el conjunto completo de Estados Financieros contiene un Estado de Flujos de Efectivo que se debe presentar al cierre de cada periodo contable, así pues, para dar cumplimiento a la normatividad, el Ministerio del Interior está obligado a prepararlo y presentarlo en los plazos que establezca la CGN.

Sin embargo, es pertinente informar que existe un proyecto de modificación a este marco normativo, en el que se propone que la preparación y presentación del Estado de Flujos de Efectivo sea opcional para las Entidades de Gobierno, es decir, la entidad definiría presentarlo solo si considera que dicho estado financiero es útil y satisface las necesidades de generación y análisis de información financiera. El proyecto de modificación al Marco Normativo, estuvo publicado en la página de la CGN del 28 de abril al 30 de mayo de 2017 para comentarios del público, por lo cual deberá esperarse a que se convierta oficialmente en norma, a efectos de asumirlo con carácter vinculante.

CONCEPTO No. 20172000056631 DEL 11-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos entregados en administración a través del Sistema de Cuenta Única Nacional.

Doctora

SHAROL NATALIA MORA BERNAL

Coordinadora Financiera

Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca

Cuidad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003423-2, del día 28 de julio de 2017, en la cual solicita concepto técnico relacionado con el reconocimiento, valoración y medición de los recursos que la entidad pública tiene depositados en el Sistema de Cuenta Única Nacional, teniendo en cuenta los lineamientos de la CGN en la implementación de la Resolución N° 015 de 2017 sobre procedimiento contable para registro de operaciones interinstitucionales en el SIIF NACION II, del Decreto N° 2785 de 2013 y Decreto N° 1780 de 2014, según las siguientes consideraciones:

“La entidad traslada periódicamente durante la vigencia recursos de efectivo producto de los recursos generados por la prestación de servicios tales como licencias, patentes, permisos, certificaciones y multas que están vinculados con el desarrollo de la actividad

pesquera; estos recursos son trasladados al sistema de cuenta única nacional generando un mayor valor en las cuentas de Deudores Recursos Entregados en Administración Código Contable según catálogo de cuentas del Régimen Contable Público RCP Código 142402, de otra parte estos recursos pueden ser utilizados por la entidad en cualquier momento de la vigencia con disponibilidad de efectivo sin excederse del monto autorizado según lo establecido en el decreto de liquidación del presupuesto de la entidad.

De conformidad con el nuevo marco normativo la NICSP 2 define el efectivo y equivalentes de efectivo de la siguiente forma: “El efectivo comprende tanto el dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista y los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor”.

Igualmente, en el catálogo general de cuentas para entidades de gobierno Resolución 620 del 2015 no se observa una clasificación de partidas que identifique de conformidad con la taxonomía NICSP el concepto para registro de estas operaciones.

Según los casos expuestos anteriormente la entidad requiere redactar política contable que permita reconocer, clasificar y medir de forma oportuna y adecuada los registros que generan este tipo de operaciones junto con su componente de financiación por los intereses que generan estos recursos en la preparación del estado de Situación financiera siempre y cuando se ajusten a las directrices de la Contaduría General de la Nación.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 2785 de 2013, por el cual se reglamenta parcialmente el artículo 261 de la Ley 1450 de 2011, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995, decreta:

“Artículo 1°. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Los lineamientos y procedimientos para el traslado de recursos al SCUN, su administración y giro serán establecidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme a las normas orgánicas del presupuesto.

Los ingresos del Sistema de Cuenta Única Nacional corresponden al recaudo de las rentas y recursos de capital establecidos en el artículo 2° de este decreto y su correspondiente traslado a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

Los recursos que se trasladen al Sistema de Cuenta Única Nacional serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del ministerio de Hacienda y Crédito Público hasta tanto se efectúen los giros para atender el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación.

Los giros corresponden al pago de obligaciones en nombre de cada órgano ejecutor del Presupuesto General de la Nación, con los recursos disponibles en el Sistema de Cuenta Única Nacional. (...)

Artículo 3°. Recaudo y Ejecución de Recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. Las respectivas entidades estatales y sus correspondientes órganos de administración o dirección serán los responsables del recaudo, clasificación y ejecución de sus recursos propios, administrados y de los fondos especiales que sean trasladados al Sistema de Cuenta Única Nacional. (...)

Artículo 5°. Administración de recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del ministerio de Hacienda y Crédito Público establecerá para cada entidad o fondo especial a los que se les aplique el presente decreto, los procedimientos operativos, plazos y flujos de información requeridos para el funcionamiento del Sistema de Cuenta Única Nacional de conformidad con lo establecido en el artículo 7° del presente decreto. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Decreto N° 1780 de 2014, por el cual se modifica el Decreto número 2785 de 2013 y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 1°. Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. Modifícase el artículo 4° del Decreto número 2785 de 2013 así:

“Artículo 4°. Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. A partir de la vigencia del presente decreto y previa instrucción de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recaudos de los recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deberán trasladarse a la Cuenta Única que para estos efectos disponga la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (...)”.

Artículo 2°. Rendimientos financieros. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional abonará una vez al año, máximo hasta el último día hábil bancario de la vigencia fiscal, el valor de los rendimientos generados por los recursos administrados en el SCUN

de acuerdo a los recursos manejados y a las inversiones realizadas en el lapso en que permanecieron los saldos disponibles. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, señala:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, en el Capítulo VI Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, indica:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...) El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, será equivalente al efectivo a) una inversión cuando tenga vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; y c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

El Catalogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incluye las cuentas:

“1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados.” (Subrayado fuera de texto)

El manual de Procedimientos Contable de las Entidades de Gobierno, anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su Capítulo III – Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, señala:

“1.3 Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1 Recaudo

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106- CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2 Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

1.3.3 Compensación de recursos en la tesorería centralizada

La compensación de recursos por parte de una tesorería centralizada se realiza cuando se cancelan obligaciones y derechos de entidades del mismo nivel, con recursos que hacen parte del sistema de cuenta única. Estas compensaciones pueden hacerse entre el fondo común de la tesorería centralizada y los fondos administrados, o entre fondos administrados.

Para efectos del presente procedimiento, el fondo común de una tesorería centralizada está conformado por los recursos recaudados, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad del mismo nivel. Por su parte, el fondo administrado corresponde a los recursos en efectivo a favor de la entidad, trasladados a la tesorería centralizada para su administración.

1.3.3.1 Compensación entre el fondo común y un fondo administrado

Cuando dos entidades tengan obligaciones y derechos recíprocos, cuya obligación se cancele con recursos del fondo común y cuyo derecho se recaude mediante el incremento del fondo administrado, siendo ambos fondos manejados por la tesorería centralizada a través de un sistema de cuenta única, se realizarán los siguientes registros:

La entidad que tiene registrada la obligación debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

La entidad que tiene registrado el derecho debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705- FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

1.3.3.2 Compensación entre fondos administrados

Cuando dos entidades tengan obligaciones y derechos recíprocos, que se cancelen con fondos administrados, siendo ambos fondos manejados por la tesorería centralizada a través de un sistema de cuenta única, se realizarán los siguientes registros:

La entidad que tiene registrada la obligación debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La entidad que tiene registrado el derecho debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, identificando la entidad que cancela la obligación, y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, identificando la entidad que recauda el derecho.

1.3.4 Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única, teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizarán los siguientes registros contables:

La tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 580448-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Para el registro de la distribución de rendimientos financieros con recursos del financiamiento interno aplicará lo definido en el numeral 1.3.3.1 Compensación entre el fondo común y un fondo administrado, de este procedimiento.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en primer lugar que los recursos entregados en administración hacen parte de los activos de la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca, ya que son recursos controlados por la entidad por medio de los cuales espera obtener un potencial de servicio o la generación de beneficios económicos futuros, y así mismo el control se refleja en la capacidad que tiene la entidad para usar los recursos o definir el uso que un tercero deba darle.

Por ello, y según indicado en el Capítulo III – Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales de los Procedimientos Contable de las Entidades de Gobierno, anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno de la Resolución N° 533 de 2015, el reconocimiento de los recursos entregado en administración se realiza debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se ejecuten o utilicen los recursos entregados en administración, se cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para el reconocimiento de los rendimientos financieros que se generen por estos recursos y sean han de ser percibidos por la entidad, se registrará un débito en la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

El valor a reconocer en los anteriores registros, corresponderá al valor nominal de los recursos entregados en administración o percibidos como rendimientos financieros, y representados en efectivo o equivalentes al efectivo.

En segundo lugar, es pertinente precisar que de acuerdo a los elementos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996 y confirmados por el Artículo 6° de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación cuenta con las facultades regulatorias respecto a la Contabilidad Pública, así como con la capacidad de definir las entidades responsables de producir, consolidar y enviar la información que se requiera por la CGN, en línea con lo anterior, la Resolución No. 533 de 2015, expedida por la CGN, es la norma local de aplicación obligatoria por parte de las Entidades de Gobierno, que como la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca, se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, con el fin de soportar el desarrollo del proceso contable en su conjunto, es decir, para ser aplicada integralmente en el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos; razón por cual la Entidad no podrá dar aplicación a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP, normas emitidas por un regulador internacional.

CONCEPTO No. 20172000062251 DEL 26-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo.

Doctor

JAIRO PINZÓN GUERRA

Representante Legal

Empresa de Servicios Públicos de Chía

Chía-Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500037752, del día 18 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Municipio de Chía y la Empresa de Servicios Públicos de Chía, de capital 100% público suscriben un convenio interadministrativo para la reposición de redes de acueducto por un total de \$7.429.825.455,08 en el cual el municipio aporta \$5.855.813.311 y la empresa de servicios públicos aporta \$1.574.012.144 (...)

De acuerdo con el instrumento jurídico celebrado entre el municipio y Emserchia E.S.P. se evidencia que existe desde el inicio una transferencia plena de los recursos, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente los ejerza Emserchia E.S.P. (...)

Bajo el nuevo Marco Normativo, la empresa deberá registrar un ingreso sobre el cual deberá pagar un impuesto de renta que no está incluido en los recursos del proyecto, por lo cual consulta:

“El municipio puede reconocer todos estos activos y entregarlos en administración a la empresa de Servicios públicos de capital 100% público, puesto que el instrumento jurídico estipula que la ley 142 de 1994, establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, en su artículo 5 determina la competencia de los municipios en asegurar que se presten a sus habitantes de manera eficiente.

Teniendo en cuenta lo anterior el propósito de la infraestructura públicos domiciliarios siempre la va a definir el municipio.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Código Civil en su artículo 2142, establece:

“ARTICULO 2142. DEFINICION DE MANDATO. El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario.” (Subrayado fuera de texto)

Entidades de Gobierno

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno define los Activos como “recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones menciona en el numeral 7.1 que “Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto, tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las subvenciones, el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno señala:

5424- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.”

Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

En el Anexo a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones se define los activos como “...recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“3. Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto, tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

4. Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y otros recursos de las entidades. Cada entidad participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos, y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

5. En consecuencia, un operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.” (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a las subvenciones, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente:

4430- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Con el propósito de determinar quién reconoce los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos. Para ello, la entidad deberá evaluar el objeto, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, del acuerdo o convenio, y así determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe, en las que se pueden identificar las siguientes situaciones:

- Entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal, mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos. Por su parte, la entidad que actúa como agente, ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo de la entidad principal. Caso en el cual los recursos siguen siendo controlados por la entidad que los entrega, quien reconocerá un derecho y el tercero una obligación.
- Entrega de recursos en el cual, la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se originará un ingreso para el tercero, en tanto que

para quien entrega los recursos, habrá finalmente un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

- Aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime. En este caso, las partes tienen derechos y obligaciones en relación con los activos y pasivos aportados, y adicionalmente cada parte registrará los ingresos, gastos y costos que le sean imputables, de conformidad con lo establecido en el convenio.

- Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una subvención, la cual puede ser condicionada o no condicionada. La entidad que recibe los recursos tendrá el control de los mismos y los deberá reflejar en sus activos, registrando un ingreso si no hay condición asociada, o un pasivo, en caso contrario.

Es importante precisar que para definir quién obtiene el control de los bienes, la entidad deberá verificar entre otros aspectos: si tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.

Con base en el anterior espectro, las entidades deberán evaluar en cuál de las circunstancias descritas se enmarcan los hechos económicos derivados del contrato interadministrativo, y aplicar el procedimiento contable respectivo, independientemente de los efectos de orden tributario, pues los registros contables no deben obedecer a asuntos de conveniencia o inconveniencia, sino al trasfondo económico de los hechos.

CONCEPTO No. 20172000066891 DEL 26-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades de inversión Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición inicial y posterior de activos entregados en acuerdos contractuales por parte del patrimonio autónomo Procolombia.

Doctor
NILSON ORLANDO BARBOSA FANDIÑO
Analista contable
Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500077222, del 24 de noviembre de 2016, en la cual plantea que PROCOLOMBIA, patrimonio autónomo creado en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4.13.4.1 del Decreto No. 1730 de 1990, adicionado por el Decreto 2505 de 1991, por medio de un contrato de fiducia mercantil con la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A.

En la actualidad este fideicomiso tiene suscritos dos contratos sobre los que se ha realizado una evaluación preliminar, estableciendo que pueden corresponder a acuerdos de concesión. Sin embargo, por la misma estructura contractual establecida, no existe suficiente claridad a efecto de determinar el adecuado proceso para el reconocimiento, medición y revelación.

A continuación se presenta un breve resumen de los contratos objeto de la consulta:

A. Cesión del aprovechamiento económico del CENTRO DE CONVENCIONES DE CARTAGENA DE INDIAS JULIO CESAR TURBAY AYALA.

El contrato tiene por objeto la cesión del aprovechamiento económico a favor del contratista del centro de convenciones, para que éste adelante por su cuenta y riesgo, la administración, operación, inversión y mantenimiento del mismo, en los términos y condiciones establecidos en el contrato. Para el desarrollo del objeto, el contratista tiene el derecho a la explotación económica del centro de convenciones y por lo tanto es autónomo en la gestión de comercialización de los espacios y los servicios que preste a los usuarios de la edificación. Procolombia se reserva el derecho de aprobación de los cronogramas y presupuestos en cuanto a la reposición y adquisición de activos.

La remuneración de este contrato está determinada de la siguiente forma, tomando el mayor de los siguientes montos:

- a. Una suma anual pactada al inicio del contrato, la cual es ajustada anualmente con la variación del IPC nacional del año inmediatamente anterior.
- b. El por ciento (7%) de los ingresos brutos que haya percibido el contratista en el año calendario anterior a la fecha de pago de la contraprestación anual.

Adicionalmente, en el párrafo cuarto de la cláusula 15 de dicho contrato, el contratista se obliga a depositar, una suma de dinero en efectivo, consignada en una cartera colectiva o en la inversión financiera que se le autorice, exclusivamente para el desarrollo del contrato, con destino al “Fondo de Inversiones y Gastos”, recursos que serán empleados en obras, adquisiciones, reparación o sustitución de bienes o activos, y gastos que se autoricen en la ejecución del contrato. Este fondo se alimentará con el ocho por ciento 8% de los ingresos brutos del centro de convenciones, los rendimientos financieros que genere, más los recursos generados por la venta de mobiliario y equipo que se retire de la operación, previa autorización del propietario. En la actualidad, estos recursos son administrados por el contratista.

Es importante considerar que los bienes adquiridos por este medio normalmente reemplazan activos, los cuales, al momento de liquidación del contrato, serán entregados al Patrimonio Autónomo, sin ninguna compensación adicional a la contraprestación recibida por el derecho al aprovechamiento económico.

En la terminación del contrato, el contratista deberá tener debidamente saneadas y a paz y salvo todas las obligaciones generadas en la ejecución del contrato. El Patrimonio Autónomo Procolombia podrá recibir los bienes y el contratista debe entregar las reservas para asegurar el cumplimiento total por parte del contratista.

El pasado 19 de febrero de 2016, se suscribió un otrosí que especifica que el contratista se obliga a realizar por su cuenta y riesgo las obras para el mejoramiento de la Infraestructura y equipamiento del Centro de Convenciones. Para este fin, el contratista deberá invertir para la ejecución de las obras una suma no inferior a TRECE MIL MILLONES DE PESOS (13.000.000.000), los cuales se manejarán a través del fondo de Inversión Colectiva o en la inversión financiera que se le autorice, y se destinarán exclusivamente para el desarrollo de las obras descritas en el otrosí. Como contraprestación al contratista por las obras a realizar, se amplió el término de duración del contrato por veinte (20) años, contados a partir de la fecha de suscripción del acta de iniciación.

B. Contrato para la inversión, operación y mantenimiento del COMPLEJO TURISTICO HOTEL Y CENTRO DE CONVENCIONES PAIPA HOTEL

El objeto de este contrato es adelantar por cuenta y riesgo del contratista, la inversión, operación y mantenimiento del complejo turístico, teniendo en cuenta las especificaciones técnicas establecidas en el anexo técnico adjunto al contrato. Para el desarrollo de su objeto, el contrato contempla la adecuación, dotación, mejoramiento, mantenimiento y operación de la infraestructura existente en el complejo turístico. El contratista recibirá como contraprestación de este contrato el derecho al

aprovechamiento de los servicios turísticos del complejo turístico lo cual incluye: sistema de reservas, auditorio, eventos, servicio de alojamiento, restaurante y cafetería, enfermería, alquiler de equipos varios, gimnasio, en los términos establecidos en los pliegos y el anexo técnico del contrato.

Igualmente, se prevé la posibilidad de que el contratista amplíe el alcance básico del presente contrato, a través de la construcción y mejoramiento de la infraestructura física. La ejecución de estas actividades está condicionada a la aprobación del Patrimonio Autónomo — Procolombia. En este contrato, al igual que el anterior, tiene dos eventos para el pago, el contratista debe pagar el mayor de los siguientes montos:

- a. Una suma anual pactada al inicio del contrato, la cual es ajustada anualmente con la variación del PC nacional del año inmediatamente anterior.
- b. El 10,81% de los ingresos brutos que haya percibido el contratista en el año calendario anterior a la fecha de pago de la contraprestación anual.

Así mismo, el contratista debe crear un fondo de reposición, el cual se mantendrá mensualmente con el 7% de los ingresos brutos del establecimiento hotelero. Los rendimientos financieros que genere este fondo, más los recursos producidos por la venta del mobiliario y equipo que se retire de la operación, previa autorización del propietario, formarán también parte del mismo.

Para utilizar los recursos de este fondo, el contratista propondrá para su aprobación por parte del Patrimonio Autónomo — Procolombia un plan de inversiones según prioridades a establecer derivadas de las necesidades operativas.

Al terminar el contrato, el contratista deberá hacer entrega al Patrimonio Autónomo Procolombia, de todos los bienes muebles o inmuebles directamente afectados al presente contrato, de acuerdo al inventario general de bienes y a las especificaciones que surjan del cumplimiento de las obligaciones estipuladas en el anexo técnico, y a los suministrados por el contratista durante el desarrollo del contrato, sin que tenga derecho a ningún reconocimiento de carácter económico o de cualquier otra índole por esta entrega.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Estos contratos deben ser tratados como acuerdos de concesión? En caso contrario:
2. ¿Cuál debe ser el tratamiento de estos contratos?
3. ¿Cuál sería el valor razonable de la propiedad planta y equipo de estos activos, teniendo en cuenta que no los opera el patrimonio?

4. ¿Cuál sería el tratamiento contable para los activos fijos del Patrimonio Autónomo relacionados con estos contratos? ¿Se deben registrar como propiedad planta y equipo, y en qué categoría?
5. ¿Se debe mantener el control de los activos?
6. ¿En el caso del contrato del Centro de Convenciones de Cartagena de Indias - Julio César Turbay Ayala? ¿Se podría catalogar como un bien de uso público? ¿Cómo sería el tratamiento contable, teniendo en cuenta el contrato que se tiene actualmente?
7. Los bienes muebles e inmuebles entregados al contratista al inicio y los adquiridos por este con recursos del fondo de reposición que se utilizan en la operación de cada uno de los establecimientos, ¿deben reconocerse en los estados financieros del Patrimonio Autónomo y cuál sería el tratamiento contable a considerar?

En virtud de los contratos los contratistas se comprometen a invertir unos recursos mensualmente producto de la operación, con destino a un fondo de Inversión colectiva, los cuales controla el concesionario bajo un aval del Patrimonio Autónomo Procolombia, estos se utilizan para mantenimientos mejoras, adquisiciones, reparaciones, sustitución de bienes o activos previa autorización del contratista.

8. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los aportes realizados a este fondo por el contratista?

De acuerdo al Otrosí No. 2 del contrato 124/2010 mencionado anteriormente, el contratista realizó una inversión de aportes para obras de mantenimiento y remodelación de gran magnitud, lo que mejora las condiciones actuales de los Inmuebles y como se mencionó asociado a una ampliación de la duración del contrato.

9. ¿Cuál sería el tratamiento contable para estas adiciones o mejoras realizadas por parte del contratista, así como de los recursos adicionales consignados a este fondo?
10. ¿Se debería originar un instrumento financiero o activo intangible, asociado al contrato de concesión (remuneración) y reconocerlo en los estados financieros de Procolombia?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales.

El Decreto 1730 de 1991, modificado por el Decreto 2505 de 1991, plantea en su Capítulo IV – Promoción de exportaciones, que:

“ARTÍCULO 2.4.13.4.1. CONTRACTO DE FIDUCIA PARA PROMOCION DE EXPORTACIONES. Con el objeto de desarrollar la función de promoción de las exportaciones prevista en el artículo 21 de la Ley 7a de 1991, el Banco queda obligado a constituir o a hacerse socio de una sociedad fiduciaria, y a celebrar con ella, en representación de la Nación, un contrato para formar un patrimonio autónomo con los bienes a los que se refiere el literal a) del artículo 2.4.13.2.5 de este Decreto, con destino a la promoción de exportaciones. Tal sociedad quedará facultada para realizar, entre otros, el contrato que aquí se describe.

Los bienes se transferirán de pleno derecho al fideicomiso, en forma tal que éste asuma la misma posición jurídica que el Fondo de Promoción de Exportaciones o el Banco de Comercio Exterior tenía sobre ellos, y, en los mismos términos, condiciones y privilegios, en los cuales el Banco los recibió del Fondo, especialmente, sin dar lugar a la causación de impuestos y al pago por concepto de registro en las respectivas oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y Privados.

(...)

ARTÍCULO 2.4.13.4.3. SEPARACION DE RECURSOS Y DE RIESGOS. Los bienes objeto del fideicomiso forman un patrimonio autónomo, distinto del de la Nación, del Banco de Comercio Exterior, y del de la sociedad fiduciaria que lo administre.

Entre los recursos del Banco de Comercio Exterior, los de la sociedad fiduciaria, y los del fideicomiso, se mantendrá, una absoluta separación, de modo que todos los costos y gastos del fideicomiso se financien con sus recursos y no con los de la sociedad fiduciaria ni los del Banco.

Sin embargo, en la medida en que se le entreguen recursos del Presupuesto Nacional o de otras fuentes, distintas de las que sirven para constituir el fideicomiso, éste podrá proporcionarlos a los exportadores, para asumir parcialmente el costo de operaciones en las que participe el Banco de Comercio Exterior.

El fideicomiso no podrá garantizar operaciones en las que el Banco de Comercio Exterior actúe como prestamista, ni comprarle bien alguno ni hacerle depósitos o invertir en sus títulos, sino por aprobación de la Junta Asesora, con una mayoría en la que no haga parte el Presidente del Banco. Pero el fideicomiso, como patrimonio autónomo podrá, entre sus inversiones, tener acciones del Banco de Comercio Exterior; en tal evento, su representación corresponderá al representante legal de la sociedad fiduciaria para lo relacionado con el fideicomiso, quien la ejercerá en exclusivo interés de éste. En ninguna de sus operaciones con el Banco podrá el fideicomiso otorgarle subsidios al Banco.

El fideicomiso no podrá garantizar obligaciones del Banco con terceros.

La responsabilidad por los actos y contratos del fideicomiso se asumirá exclusivamente con el patrimonio de éste, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda al fiduciario o al Banco de Comercio Exterior ante la Nación por el incumplimiento de los deberes que surjan de este Decreto o del contrato” (subrayado fuera del texto).

Dentro del Marco Conceptual para la preparación de preparación y presentación de información financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, se establece que:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba

de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

Los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos" (subrayado fuera del texto).

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el

ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.3.4 Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

(...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. El grado en que el valor del mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios depende de la calidad de la información del mercado y esta, a su vez, depende de las características del mercado en el cual se negocia el activo. El valor del mercado es adecuado cuando se considera improbable que la diferencia entre los valores de entrada y de salida sea significativa o cuando el activo se mantiene para la venta.

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco normativo para entidades de Gobierno, menciona los siguientes aspectos relacionados con los temas objeto de la consulta:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.2 Medición inicial

(...)

Los elementos de propiedades, planta y equipo contruidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de

generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

(...)

14.2. Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades de inversión y afectará la base de depreciación.

(...)

16. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. Cuando un arrendamiento sea parte de un amplio conjunto de acuerdos celebrados por la entidad, se aplicarán las disposiciones de esta Norma a cada operación de arrendamiento que se identifique dentro del conjunto de acuerdos. Las operaciones de arrendamiento identificadas se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

16.1. Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

La entidad clasificará el arrendamiento, al inicio de este, en arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. La fecha de inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la fecha del acuerdo del arrendamiento y la fecha en la que las partes se comprometen a cumplir las principales estipulaciones del acuerdo. En el caso de un arrendamiento financiero, se determinarán los valores que reconocerán el arrendador y el arrendatario al comienzo del plazo de arrendamiento, el cual corresponde a la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado.

La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a. el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b. el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c. el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d. el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e. los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f. el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g. las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

- h. el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

La clasificación del arrendamiento se mantendrá durante todo el plazo del mismo. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. No obstante, cuando resulte insignificante el valor que se reconocería para alguno de los componentes, los terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.

(...)

16.3 Arrendamientos operativos

16.3.1. Contabilización para el arrendador

16.3.1.1 Reconocimiento y medición

Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

Los costos directos iniciales en los que incurra el arrendador durante la negociación y contratación de un arrendamiento operativo se añadirán al valor en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base de los ingresos del arrendamiento.

La depreciación o amortización de los activos arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la norma que le sea aplicable al activo arrendado.

El arrendador, que sea a la vez productor o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo. Para efectos del deterioro y baja en cuentas de la cuenta por cobrar, la entidad aplicará lo dispuesto en la Norma de Cuentas por Cobrar.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE.

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo o, que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN, que establece las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, menciona que:

“1. PROCEDIMIENTO A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 01 de enero de 2017.

(...)

1.1 ACTIVOS

(...)

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
(...)
- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del Costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y a depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, sí este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

(...)

1.1.13. Propiedades de inversión

De acuerdo con el nueva Marco normativo, las propiedades de inversión son activos representados en terrenos y edificaciones que se tienen con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades. Planta y Equipo. No obstante, las entidades deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e históricos y Culturales, Bienes entregados a Terceros, Bienes Recibidas en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros y Bienes adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen las criterios para ser reconocidas como propiedades de inversión.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías y Otra parte se use en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, la entidad clasificará cada parte de manera separada, siempre que estas partes puedan ser vendidas separadamente o colocadas por separado en arrendamiento financiero. Si no fuera así, la entidad clasificará la propiedad como de inversión cuando se utilice una porción insignificante de la misma para la producción o distribución de bienes o servicios, o para fines administrativos.

1. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
2. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
3. Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del Costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y a depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, sí este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

(...)” (subrayado fuera del texto).

La Resolución 693 de 2016, determinó en su Artículo No. 2 que:

“ARTICULO 2°. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1° de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Preguntas No. 1, 2, 4 y 5

De acuerdo a los objetos y condiciones de los dos contratos referidos, la entidad contable pública, siendo en este caso el patrimonio autónomo Procolombia, cede el aprovechamiento económico de los activos mencionados a los contratistas, en el marco de las limitaciones contractuales establecidas, a cambio de que éstos administren, inviertan, operen y mantengan dichos activos, en desarrollo de actividades desarrolladas por cuenta y riesgo de ellos mismos, razón por la cual, no se materializa la existencia de acuerdos de concesión. Con base en lo anterior, considerando que a través de los contratos, y durante un periodo determinado, se cede el derecho a utilizar los activos mencionados, y a cambio de ello, Procolombia percibe una serie de pagos, que en cada caso se encuentra estipulado, se configura la existencia de un acuerdo de arrendamiento en los dos casos.

Ahora bien, en función de lo anterior, se hace necesario evaluar la naturaleza de dichos acuerdos de arrendamiento con base en su esencia económica, esto con el fin de establecer si es Procolombia la entidad que ejerce el control sobre los activos referidos. En línea con esto, resulta importante precisar los siguientes aspectos:

4. de acuerdo al Decreto 1730 de 1991, modificado por el Decreto 2505 de 1991, Procolombia, patrimonio autónomo creado para la promoción de las exportaciones y el turismo, cuenta con una separación de bienes y riesgos respecto al patrimonio de la Nación, del Banco de Comercio Exterior, y el de la sociedad fiduciaria correspondiente; y adicionalmente, es responsable con su mismo patrimonio, por los contratos y actos que lleve a cabo;

5. la titularidad legal, que se manifiesta por la transferencia realizada de pleno derecho de todos los bienes constitutivos del Fondo, según lo establecido en el Artículo 2.4.13.4.1 del Decreto 1730 de 1991;
6. la capacidad con la que cuenta Procolombia para limitar el uso de los activos, que en el marco de los acuerdos analizados, establece específicamente las actividades que se deben realizar para garantizar que dichos recursos se usen para los fines previstos;
7. sobre los activos involucrados en los acuerdos de concesión, y a través de los contratos establecidos, se cuenta con un derecho exigible respecto a la capacidad de generar beneficios económicos, esto es, la remuneración correspondiente que recibirá la entidad
8. Procolombia no transfiere la propiedad de los activos al finalizar los plazos de arrendamiento.

Teniendo en cuenta los elementos anteriores, se configura una situación de control por parte de Procolombia sobre los activos objeto de los acuerdos de arrendamiento, toda vez que en consideración de los parámetros legales que fijan su creación como patrimonio autónomo y del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, la entidad cuenta con la capacidad para usar tales activos, o en este caso, limitar el uso de los mismos, con el fin de generar beneficios económicos futuros, razón por la cual deben reconocerse dentro de sus estados financieros.

Considerando los argumentos descritos previamente, además de reconocer los activos, Procolombia tendrá en cuenta que al dar aplicación a la Resolución N° 533 de 2015, deberá también aplicar las instrucciones establecidas en el Instructivo N° 002 de 2015 con el fin de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo. Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que el objetivo principal de los activos analizados es generar rentas en condiciones de mercado, se reconocerán como propiedades de inversión, y por ende, se tendrán en cuenta, entre otros parámetros, la eliminación de las valorizaciones reconocidas al 31 de diciembre de 2017, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones; y, la elección del costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, valor de mercado, costo de reposición, costo de reposición a nuevo depreciado o el valor actualizado en un periodo anterior, como alternativa de medición para dichos elementos al 01 de enero de 2018.

Pregunta No. 3

De acuerdo a los parámetros establecidos en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, en la medición del valor de mercado de los activos analizados, para efectos de la determinación de los saldos iniciales, no se

considera si es Procolombia la entidad que está operando tales activos, toda vez que dicho valor no es específico para ella; y en su lugar, deberá tener en cuenta que a nivel general, el valor sea obtenido de un mercado abierto, activo y ordenado.

Pregunta No. 6

Considerando que el objetivo del uso por parte de Procolombia del Centro de Convenciones Julio César Turbay Ayala es la obtención de rentas en condiciones de mercado, debe ser clasificado como una propiedad de inversión, en los términos establecidos previamente, mas no como un bien de uso público, toda vez que no está destinado para el uso, goce y disfrute de la colectividad, no estando al servicio de ésta en forma permanente.

Pregunta No. 7

Con base en las especificaciones contractuales, los contratistas deben realizar la reposición de todos los activos necesarios para realizar la operación prevista en los acuerdos de arrendamiento, y al término de éstos, tales activos deberán ser entregados al patrimonio autónomo. De acuerdo a lo anterior, Procolombia deberá también reconocer los activos que el contratista se obliga a reponer durante el desarrollo de los contratos, y que serán entregados a la entidad en su finalización, contra el ingreso por arrendamiento correspondiente.

El momento de reconocimiento de los activos antes mencionados estará sujeto al cumplimiento de las condiciones establecidas para tal fin en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno. Con posterioridad al reconocimiento, dichos activos se medirán de acuerdo con lo definido en la norma de propiedades, planta y equipo, considerando que son empleados en la operación de los activos, o en el caso de edificaciones, de acuerdo a la norma de propiedades de inversión.

Preguntas No. 8 y 9

Si bien el fondo de reposición, que para ambos contratos tiene como destinación específica la realización de desembolsos relacionados con obras, adquisiciones, reparación o sustitución de activos y el pago de gastos en el marco de los desembolsos que se autoricen en virtud del cumplimiento de los contratos, los recursos que allí se encuentran son siempre administrados por los contratistas, razón por la cual deben realizar el reconocimiento de los recursos allí depositados, toda vez que son ellos los que ejercen el control sobre dichos fondos.

Pregunta No. 10

Con base en el análisis efectuado previamente, concluyendo que los contratos son en esencia acuerdos de arrendamiento, no habría lugar al reconocimiento de partidas adicionales enmarcadas en la norma de acuerdos de concesión, toda vez que la remuneración que se fija corresponde a ingresos por arrendamiento (operativo).

CONCEPTO No. 20172000075711 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Activos intangibles
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición y revelación de licencias a perpetuidad y con plazo límite.

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040282, del día 31 de agosto de 2017, mediante la cual solicita concepto sobre el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones de licencias a perpetuidad, como por ejemplo el licenciamiento de Office 2010, sobre el cual se paga únicamente las actualizaciones, y el software arrendado a terceros, sobre el cual se paga únicamente actualizaciones y soporte.

Con relación al “software arrendado a terceros”, a través de comunicación telefónica se aclara que corresponden a licencias de software con plazo límite.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Capítulo I del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incorpora la Norma de Activos Intangibles para el

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3262

reconocimiento, medición y revelación de esta clase de activos, señalando los siguientes criterios:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

14. Los costos de financiación asociados con la adquisición de un activo intangible que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

15. Los activos intangibles adquiridos o desarrollados en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

16. Cuando se adquiera un activo intangible en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

17. Los activos intangibles adquiridos mediante permuta se medirán por su valor de mercado; a falta de este, por el valor de mercado de los activos entregados y en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

18. Cuando la adquisición de un intangible se lleve a cabo a través de una operación de arrendamiento financiero, el arrendatario medirá el activo de acuerdo con lo establecido en la Norma de arrendamientos.

15.3. Medición posterior

23. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

24. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.

25. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

26. El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la entidad podría obtener por la disposición del activo intangible si el activo tuviera la edad y condición esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un

mercado o al compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

27. Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él.

28. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

29. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicios esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

30. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluya a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

31. La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización que refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los

periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

32. La amortización de un activo intangible cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar.

33. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

34. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

15.4. Baja en cuentas

35. Un activo intangible se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia fruto de la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala los criterios para el reconocimiento, medición, baja en cuentas y revelación de activos intangibles. Por lo tanto, le corresponde a cada entidad aplicar el juicio profesional y efectuar el análisis correspondiente para el reconocimiento, medición y revelación de las licencias de software que tengan a su cargo, de cara a la Norma de Activos Intangibles.

Sin perjuicio de lo anterior, a continuación se destacan algunos de los criterios de reconocimiento y medición contenidos en la Norma de Activos Intangibles que deberán tener en cuenta para el tratamiento contable de las licencias de software:

Se reconocerán licencias de software si cumplen con los criterios de reconocimiento contenidos en la Norma de Activos Intangibles, es decir, que sean identificables, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables, con independencia de si corresponde a licencias a perpetuidad o con un plazo límite.

Con relación a la medición inicial, las licencias de software se clasifican como activos intangibles adquiridos, para lo cual la Norma de Activos Intangibles establece que la medición inicial será al costo y dependerá de la forma como se adquirió. Si la licencia a perpetuidad o con plazo límite, según corresponda, se adquirió mediante una transacción con contraprestación, el costo estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

Ahora bien, si la licencia a perpetuidad o con plazo límite, según corresponda, se adquirió en una transacción sin contraprestación, se medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación y se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

En cuanto a la medición posterior, las licencias que cumplan con la definición de activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado, este último aplicando la Norma del deterioro del valor de los activos generados de efectivo o la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

Es decisión de tipo administrativo de cada entidad la determinación de la vida útil de las licencias de software a perpetuidad que cumplan con los criterios de reconocimiento como activos intangibles y dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la experiencia que tiene la entidad con activos similares.

En cuanto a las licencias con plazo límite, la vida útil corresponderá al menor entre el tiempo que espera usar el activo y el plazo pactado. No obstante, si es una licencia con

plazo limitado que puede renovarse, se incluirá el periodo de renovación dentro de la vida útil del activo, si y sólo si, existe evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad; de lo contrario, el costo de la renovación formará parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

En cuanto al tratamiento contable de las actualizaciones de las licencias de software a perpetuidad o con plazo límite, según corresponda, se pueden identificar dos tipos de actualizaciones de licencias de software:

- ✓ Actualizaciones para mantenimiento o corrección, cuyo propósito es preservar o corregir el estado actual del software licenciado para que pueda llevar a cabo las funciones previstas por la entidad.
- ✓ Actualizaciones de mejora, que como su nombre lo indica están destinadas a mejorar el rendimiento del software licenciado de forma sustancial, aumentando así su potencial de servicio y capacidad para generar beneficios o servicios futuros o su vida útil.

Partiendo de la clasificación de las actualizaciones se concluye que las erogaciones por actualizaciones de conservación o corrección de software licenciados, así como cualquier erogación destinada al mantenimiento general, se reconocerán en el resultado del período como un gasto, toda vez que dichas erogaciones tienen como objetivo mantener o preservar el activo para la realización de sus funciones previstas por la entidad, en tanto no aumentan la vida útil, la eficiencia, la calidad ni los resultados esperados.

En cuanto a las erogaciones por actualización de mejora, la entidad reconocerá un mayor valor del activo intangible en la medida que aumente el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros, reduciendo significativamente los costos, mejorando la calidad, la eficiencia y la capacidad de los productos y servicios o aumentando la vida útil por el período en que se espera obtener el potencial de servicios o beneficios económicos por efecto de la actualización.

CONCEPTO No. 20172000089901 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles

	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las actualizaciones y renovaciones de licencias
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las actualizaciones y renovaciones de licencias

Doctora

CLARA INES CHIQUILLO DIAZ

Directora Financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043382, del día 25 de septiembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“En virtud del hallazgo realizado por la Contraloría General de la Republica en el informe de auditoría de la vigencia 2016, con toda atención me permito solicitar su colaboración en el sentido de emitir concepto respecto del procedimiento contable aplicable bajo el Régimen de Contabilidad Pública y Nuevo Marco Normativo, para el Reconocimiento de la renovación y actualización de licencias, así:

Hallazgo — En el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social en la cuenta 5111 - Gastos Generales, se encuentra registrado un valor de \$171.095.921.00, correspondiente a los pagos de contratos cuyo objeto es la renovación y actualización de licencias.

De acuerdo con el objeto de los contratos relacionados, estos registros corresponden a un mayor valor del intangible, en consecuencia, en el Estado de Situación Financiera se subestima la Cuenta - 197007 Intangibles - Licencias y se subestima la cuenta 311002 Resultado del Ejercicio - Déficit del Ejercicio, en el valor mencionado, esto debido a deficiencias en la aplicación del procedimiento establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, para el registro, actualización y amortización de los activos intangibles de acuerdo al procedimiento para el Reconocimiento de adiciones, mantenimiento y amortización de licencias establecido en el Régimen de Contabilidad Pública:

“...Aquellas que están amortizadas parcialmente y serán actualizadas mediante un nuevo contrato, no se debe cancelar la amortización del % restante y constituir una nueva, puesto que el valor de la nueva licencia, debe ser reconocido como un mayor valor del costo histórico de la licencia y amortizarlo de acuerdo a la nueva vida útil, cuando la nueva condición otorga vigencia hacia el futuro tanto a la nueva licencia como del remanente de la licencia anterior. Si con la nueva licencia, se pierden los beneficios de la anterior, deberá procederse a su baja.”

Consideraciones

El Contrato No. 162 de 2016 por valor de \$10.209.195.50, los servicios que se recibieron corresponden a Instalación, configuración y soporte local preventivo y correctivo por tres años de 50 Licencias SOPHOS por la suma de \$ 5.124.216,00 y la Renovación y actualización de licencias por tres años por la suma de \$5.084.979,50. Es precisa indicar que el valor de renovación y actualización que se pagó, se hace con el fin de tener derecho a las mejoras que libere la casa fabricante sobre el software renovado en caso de nuevas versiones o mejoras que se presenten durante los tres años.

El Contrato No. 079 de 2016 por valor de \$160.886.726, de acuerdo con los servicios recibidos se discrimina así:

1. El valor \$20.314.350,00, corresponde a renovación, es decir el Ministerio tienen derecho a actualizaciones y soporte en sitio por 12 meses de la licencia NovaSec.
2. El valor de \$140.572.376,00, corresponde adecuaciones a los módulos administrativos del Software NovaSec gestión Integral de Activos, Gestión Integral de Riesgo, Gestión Integral de Incidentes, reportes y cuadro de mando, del Software.

El Ministerio reconoció los pagos en la cuenta 5111 - Gastos Generales como lo indica el hallazgo, en el entendido que la renovación y actualización de licencias no genera un mayor valor de la misma.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado CGN N° 20162000000301, del día 13 de enero de 2016, dirigido a la Superintendencia Financiera

de Colombia, mediante el cual establece el tratamiento de las actualizaciones, entendidas en el contexto del concepto como renovaciones del contrato de licencia del software:

“(...) En consecuencia, ante la existencia de licencias que cumplan con los requisitos anteriormente expuestos para ser reconocidas como intangibles, se deberá proceder así:

- ✓ Aquéllas cuyo valor en libros es cero porque terminó su vida útil y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, se debe retirar el costo histórico de la anterior licencia con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACION DE INTANGIBLES, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1970- INTANGIBLES.
- ✓ Aquellas que están amortizadas parcialmente y serán actualizadas mediante un nuevo contrato, no se debe cancelar la amortización del % restante y constituir una nueva, puesto que el valor de la nueva licencia, debe ser reconocido como un mayor valor del costo histórico de la licencia y amortizarlo de acuerdo a la nueva vida útil, cuando la nuevas condiciones otorgan vigencia hacia el futuro tanto a la nueva licencia como del remanente de la licencia anterior. Si con la nueva licencia, se pierden los beneficios de la anterior, deberá procederse a su baja. (...)”

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado CGN N° 20162000008721, del día 17 de marzo de 2016, dirigido alCAM Centro Administrativo Municipal Quindío, mediante el cual se determina el tratamiento de las actualizaciones de software o licencias, entendidas como servicios adicionales:

“(...) Ahora bien, las actualizaciones del software propietario y del licenciado pueden clasificarse en dos tipos:

1. Actualizaciones para mantenimiento y/o corrección, cuyo propósito es preservar y/o corregir el estado actual del software para que pueda llevar a cabo las funciones previstas por la entidad.
2. Actualizaciones de mejora, que como su nombre lo indica están destinadas a mejorar el rendimiento del software de forma sustancial, aumentando así su potencial de servicio y capacidad para generar beneficios o servicios futuros y/o su vida útil.

Partiendo de la clasificación de las actualizaciones se concluye que las erogaciones por actualizaciones de conservación y/o corrección de programas informáticos, así como cualquier erogación destinada al mantenimiento general, ya sean a software propietario o licenciado, se reconocerán en el resultado del período como un gasto, teniendo en cuenta que dichas erogaciones tienen como objetivo mantener y/o preservar el activo para la

realización de sus funciones previstas por la entidad, en tanto no aumentan la vida útil del activo, la eficiencia, la calidad ni los resultados esperados.

En cuanto a las erogaciones por actualización de mejora, la entidad reconocerá un mayor valor del activo intangible en la medida que aumente el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros, reduciendo significativamente los costos, mejorando la calidad, la eficiencia y la capacidad de los productos y servicios y/o aumentando la vida útil por el período en que se espera obtener el potencial de servicios o beneficios económicos por efecto de la actualización, o por la duración de las nuevas condiciones del amparo legal o contractual de los derechos otorgados a raíz de la actualización por mejora. (...)”

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Capítulo I del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incorpora la Norma de Activos Intangibles para el reconocimiento, medición y revelación de esta clase de activos, señalando los siguientes criterios:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (...)

15.3. Medición posterior

23. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la

distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual. (...)

30. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluya a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación. (...)" (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

La entidad debe tener en cuenta si los desembolsos en los que se incurrió corresponden a renovación de licencia con plazo límite o al pago de actualización de software licenciado, aplicando los siguientes criterios:

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Si corresponde al pago por renovación del contrato de licencia de software, cuyo plazo se encuentra limitado a una fecha fija, la entidad debe aplicar lo dispuesto en el concepto con radicado CGN N° 2016200000301, del día 13 de enero de 2016, dirigido a la Superintendencia Financiera de Colombia y transcrito en las consideraciones antes expuestas, mediante el cual se establece que dicho desembolso se reconocerá como un mayor valor de la licencias, siempre que ésta no se encuentre amortizada en su totalidad.

Si con el nuevo contrato se pierden los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de la anterior licencia, ésta se debe dar de baja y reconocer un nuevo activo intangible por el costo de la renovación.

Por otra parte, si corresponde al pago de una actualización de una licencia de software, que pueden ser actualizaciones correctivas o de mantenimiento o actualizaciones de mejora, la entidad debe aplicar el procedimiento dispuesto en el concepto con radicado CGN N° 20162000008721, del día 17 de marzo de 2016, dirigido al CAM Centro Administrativo Municipal Quindío y transcrito en las consideraciones antes expuestas.

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En cuanto al nuevo Marco Normativo, el tratamiento de las renovaciones de licencias de software con plazo límite corresponde al siguiente:

- Si existe evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad, el tiempo de la renovación se incluirá dentro de la vida útil del activo y el valor pagado por la renovación se reconocerá como gasto.

- Si existe evidencia que respalde que la renovación tiene un costo significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad, el costo de la renovación formará parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

En cuanto al tratamiento contable de las actualizaciones de las licencias de software, la entidad debe evaluar si corresponden a actualizaciones de adiciones o mejora, es decir, que sean erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos, las cuales se reconocen como un mayor valor del activo intangible. De no corresponder a actualizaciones de mejora o adición, la entidad reconocerá el desembolso en el resultado del período como un gasto.

CONCEPTO No. 20172000090411 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Precedente
	TEMAS	Deudores Otros ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Convenio específico especial de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Convenio específico especial de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y

		tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa.
--	--	---

Doctora

CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ

Directora Financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043352, del 25 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) emitir concepto respecto del procedimiento contable aplicable bajo el Régimen de Contabilidad Pública y Nuevo Marco Normativo, para el Reconocimiento de Recursos entregados en virtud de convenios de ciencia y tecnología, así:

Hallazgo - “Reconocimiento de Recursos Ejecutados Proyecto Radar”

El Ministerio de Defensa Nacional - UGG, en virtud de los convenios suscritos con CODALTEC para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas No. 001 y 003, para la ejecución del proyecto de inversión que tiene como producto “Prototipo Radar de Corto Alcance”, realizó los siguientes registros contables:

Los giros fueron registrados contablemente en la cuenta de gasto 511106 Diseños y Proyectos, sin considerar el concepto 20152000033341 del 2015 de la Contaduría General de la Nación, respecto del tratamiento contable de la suscripción de convenios, al no tener en cuenta que estos recursos por la naturaleza de la actividad desarrollada (etapa de desarrollo), corresponde a cargos diferidos, los cuales deben ser amortizados y capitalizados, durante los períodos, en los cuales se espera percibir el beneficio de los costos incurridos, inherentes al producto final ‘Prototipo radar’. (...)

Consideraciones

El convenio suscrito con CODALTEC, tiene como objeto “Coadyuvar en la ejecución del proyecto denominado Proyecto Radar...”; de acuerdo con el anexo técnico, el objetivo general es “Adquirir y desarrollar capacidades en diseño, desarrollo y producción de un prototipo de radar, que cubra necesidades en el área de vigilancia y detección temprana de las Fuerzas”. La distribución de los recursos que entrega el Ministerio son para las

actividades de Gastos de Personal, Gestión del Programa, Capacitación y entrenamiento, diseño y desarrollo. Para este proyecto otras entidades como la gobernación del Meta efectúan aportes en dinero.

Es pertinente indicar que CODALTEC, se encarga de apoyar y prestarle colaboración al Sector Defensa en el desarrollo y en la ejecución de los proyectos tecnológicos que resulten estratégicos para mejorar las capacidades logísticas y operativas requeridas para la materialización de las tareas de defensa y seguridad nacional. En efecto, dentro del objeto estatutario de la Corporación, encontramos que el desarrollo, la promoción y la realización de actividades de ciencia, tecnología e innovación tienen como finalidad “fortalecer las capacidades científico tecnológicas del Sector Defensa de la República de Colombia, buscando apoyar la generación de desarrollos de carácter industrial a nivel nacional, tanto para el Sector Defensa como para otros sectores de la industria nacional, como consecuencia del uso dual de las capacidades tecnológicas aplicables”.

El Ministerio al momento de efectuar el giro de los recursos, registra la subcuenta 142402-Recursos entregados en administración, contra 1110-Depositos en instituciones Financieras o 4705-Fondos recibidos; posteriormente con los informes de seguimiento trimestrales al convenio los cuales están discriminados de acuerdo con la distribución de los recursos entregados por el Ministerio, se afecta la cuenta 511106 - Diseños y Proyectos contra la cuenta 142402-Recursos entregados en administración”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Convenio específico especial de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa N° 1, firmado el 25 de octubre de 2013, establece:

“CLAUSULA PRIMERA – OBJETO: El presente Convenio tiene por objeto coadyuvar en la ejecución del proyecto denominado “Proyecto radar” de conformidad con el Anexo 1 el cual hace parte integral del presente convenio.

CLAUSULA SEGUNDA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:

a) Aportar los recursos de que trata la cláusula Cuarta – Valor en la forma prevista en la cláusula Quinta-Forma y Condiciones de Pago.

- b) Designar un gerente del proyecto y un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional es decir, una persona conocedora de la tecnología y del área donde el proyecto tendría su principal aplicación.
- c) Aportar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Poner a disposición de La Corporación la información científica y técnica que esté en su poder y sean requerida para el proyecto de investigación.
- e) Participar en las reuniones de seguimiento y coordinación.

CLAUSULA TERCERA – COMPROMISOS DE LA CORPORACIÓN:

- a) Aportar los recursos de que trata la Cláusula Cuarta – Valor.
- b) Desarrollar actividades de gestión tecnológica, tales como la debida gestión de conocimiento, la apropiación de la tecnología transferida.
- c) Destinar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Hacer seguimiento a las actividades y a la ejecución de los recursos definidos en cada uno de los cronogramas de actividades del proyecto, así como de los recursos asignados a los mismos.
- e) Designar un coordinador, quien hará parte del Comité de Coordinación del Convenio.
- f) Designar el personal idóneo necesario para el correcto seguimiento al proyecto.
- g) Presentar al MINISTERIO informes escritos de seguimiento al proyecto y de ejecución financiera de manera trimestral.
- h) Facilitar los recursos técnicos y humanos necesarios para el desarrollo del objeto del convenio.
- i) Velar porque la ejecución de los recursos y las contrataciones cumplan con los principios de eficiencia, eficacia, efectividad, economía y transparencia que consagra la función pública.
- j) Certificar en forma mensual al MINISTERIO el cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social y aportes parafiscales.
- k) Suscribir el acta de liquidación del convenio. (...)

CLAUSULA QUINTA – FORMA Y CONDICIONES DE PAGO: El Ministerio de defensa Nacional – Unidad de gestión General, se obliga para con La Corporación a transferir dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al perfeccionamiento del presente convenio la suma de TRES MIL SETECIENTOS TREINTA Y UN MILLONES DE PESOS M/CTE (\$3.731.000.000), mediante giro directo, a la cuenta corriente N° 0016-6999-6975 de Banco Davivienda.

Asimismo, la Corporación se obliga a transferir a la cuenta corrientes No. 0016-6999-6975 del Banco Davivienda la suma de TRES MIL MILLONES DE PESOS (\$3.000.000.000)

mencionados en la cláusula cuarta, así: (i) la suma de mil millones de pesos, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al perfeccionamiento del presente convenio, y (ii) la suma de dos mil millones de pesos, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción de los recursos por parte de La Corporación correspondientes al segundo giro del aporte del municipio de Villavicencio de la vigencia 2013.

CLÁUSULA SEXTA – MECANISMOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DE LOS RECURSOS: La Corporación deberá asegurar la debida administración y contabilización de los recursos de este convenio, y en general los del “Proyecto Radar”, por virtud de lo dispuesto en el artículo 8º del decreto 393 de 1991. En ese sentido, la Corporación deberá destinar una cuenta bancaria para el “Proyecto radar” y un centro de costos para los recursos que en virtud de este convenio el Ministerio de defensa Nacional le transfiera.

PARÁGRAFO ÚNICO: En caso de que los recursos del “Proyecto Radar” generen rendimientos financieros, estos se reinvertirán en actividades del mismo proyecto o de la Apuesta de Sensores del Ministerio de Defensa Nacional. (...)

CLAUSULA NOVENA – COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN: La coordinación, seguimiento, control y evaluación de las actividades originadas en el presente convenio, estarán a cargo de un comité coordinador. Este comité acordará periódicamente la orientación que deberá darse a las diversas actividades a realizar conjuntamente en el marco del presente convenio. Los representantes, designados por las instituciones, se encargarán en forma conjunta de establecer los términos en que se llevarán a cabo las actividades específicas de cada proyecto, y en general todos los aspectos que deban establecerse.

PARÁGRAFO ÚNICO – Comité Coordinador: El objeto del Comité Coordinador es el de orientar la ejecución del convenio de manera que se ajuste a estrictos niveles de eficacia y transparencia. Producto de las reuniones de este Comité se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a La Corporación.

El Comité estará integrado por: el Coordinador de Gestión Tecnológica del MINISTERIO, el gerente del proyecto designado por el MINISTERIO, un representante de La Corporación, un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA – DESTINACIÓN Y PROPIEDAD DE LOS BIENES: Los bienes tangibles y no fungibles que se deriven de las actividades del presente convenio, serán de propiedad de La Corporación, salvo el prototipo útil de radar previsto en el “Proyecto Radar”, el cual será entregado al MND-FAC. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA – SUPERVISIÓN: La supervisión se realiza con el fin de verificar la correcta destinación e inversión de los recursos y que estos se ejecuten de acuerdo con los cronogramas de actividades y ejecución financiera del proyecto. El Grupo de Supervisión estará a cargo de: el director de Ciencia, Tecnología e Innovación del MINISTERIO y el Gerente del Proyecto Sensores de La Corporación. De estas supervisiones se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a la Corporación”. (Subrayado fuera del texto)

El Convenio especial N° 003 de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, firmado el 26 de mayo de 2015, establece:

“CLAUSULA PRIMERA – OBJETO: El presente Convenio tiene por objeto coadyuvar en la ejecución del proyecto denominado “Proyecto radar” tercera fase, de conformidad con el Anexo A el cual hace parte integral del presente convenio.

CLÁUSULA SEGUNDA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:

- a) Aportar los recursos de que trata la cláusula Cuarta – valor en la forma prevista en la cláusula Quinta-Forma y Condiciones de Pago.
- b) Designar un gerente del proyecto y un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional, es decir, una persona conocedora de la tecnología y del área donde el proyecto tendría su principal aplicación.
- c) Aportar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Poner a disposición de la Corporación la información científica y técnica que esté en su poder y sean requerida para el proyecto de investigación.
- e) Participar en las reuniones de seguimiento y coordinación.

CLÁUSULA TERCERA – COMPROMISOS DE LA CORPORACIÓN:

- a) Aportar los recursos de que trata la Cláusula Cuarta – Valor.
- b) Desarrollar actividades de gestión tecnológica, tales como la debida gestión de conocimiento, la apropiación de la tecnología transferida.
- c) Destinar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Hacer seguimiento a las actividades y a la ejecución de los recursos definidos en cada uno de los cronogramas de actividades del proyecto, así como de los recursos asignados a los mismos.
- e) Conformar y liderar el Comité de Coordinación del Convenio.

- f) Designar un coordinador, quien hará parte del Comité de Coordinación del Convenio.
- g) Designar el personal idóneo necesario para el correcto seguimiento al proyecto.
- h) Presentar al MINISTERIO informes escritos de seguimiento al proyecto y de ejecución financiera de manera trimestral.
- i) Facilitar los recursos técnicos y humanos necesarios para el desarrollo del objeto del convenio.
- j) Velar porque la ejecución de los recursos y las contrataciones cumplan con los principios de eficiencia, eficacia, efectividad, economía y transparencia que consagra la función pública.
- k) Certificar en forma mensual al MINISTERIO el cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social y aportes parafiscales.
- l) Suscribir el acta de liquidación del convenio. (...)

CLÁUSULA SEXTA – MECANISMOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DE LOS RECURSOS: La Corporación deberá asegurar la debida administración y contabilización de los recursos de este convenio, y en general los del “Proyecto Radar”, por virtud de lo dispuesto en el artículo 8º del decreto 393 de 1991. En ese sentido, la Corporación deberá destinar una cuenta bancaria para el “Proyecto radar” y un centro de costos para los recursos que en virtud de este convenio el Ministerio de defensa Nacional le transfiera.

PARÁGRAFO ÚNICO: En caso de que los recursos del “Proyecto Radar” generen rendimientos financieros, estos tendrán que ser devueltos al tesoro nacional conforme a lo estipulado en la Ley. (...)

CLAUSULA NOVENA – COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN: La coordinación, seguimiento, control y evaluación de las actividades originadas en el presente convenio, estarán a cargo de un comité coordinador. Este comité acordará periódicamente la orientación que deberá darse a las diversas actividades a realizar conjuntamente en el marco del presente convenio. Los representantes, designados por las instituciones, se encargarán en forma conjunta de establecer los términos en que se llevarán a cabo las actividades específicas de cada proyecto, y en general todos los aspectos que deban establecerse.

PARÁGRAFO ÚNICO – COMITÉ COORDINADOR: El objeto del Comité Coordinador es el de orientar la ejecución del convenio de manera que se ajuste a estrictos niveles de eficacia y transparencia. Producto de las reuniones bimensuales de este Comité se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a La Corporación.

El Comité estará integrado por: el Coordinador de Gestión Tecnológica del MINISTERIO, el Gerente del Proyecto designado por el MINISTERIO, el Coordinador de Gestión

Tecnológica de La Corporación, un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA – DESTINACIÓN Y PROPIEDAD DE LOS BIENES: Los bienes tangibles y no fungibles que se deriven de las actividades del presente convenio, serán de propiedad de La Corporación, salvo el prototipo útil (el bien material) que será entregado al MINISTERIO – Fuerza Aérea Colombiana. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA – SUPERVISIÓN: La supervisión se realiza con el fin de verificar la correcta destinación e inversión de los recursos y que estos se ejecuten de acuerdo con los cronogramas de actividades y ejecución financiera del proyecto. El Grupo de Supervisión estará a cargo de: el director de Ciencia, Tecnología e Innovación del MINISTERIO y el Gerente general de La Corporación de Alta Tecnología para la Defensa. De estas supervisiones se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a la Corporación". (Subrayado fuera del texto)

Para el reconocimiento de convenios o contratos interadministrativos bajo el Régimen de Contabilidad Precedente, la CGN ha emitido el concepto N° 20172000023371, el día 10 de abril de 2017, dirigido a la doctora Olga Lucia Orduz Bueno del grupo de Contabilidad del Ministerio de Transporte, en el cual se indicó:

"Para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; derechos y obligaciones de las partes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Por tanto, dado que de acuerdo con las características de los Convenios referidos, no es claro quién es el promotor y beneficiario directo de cada proyecto, el tratamiento contable correspondería a una de las siguientes alternativas:

- Ministerio entrega los recursos como promotor y beneficiario directo del proyecto, el Departamento los recibe como entidad ejecutante a título de administración.

En este escenario el Ministerio, conserva la titularidad de los recursos, los cuales son entregados al Departamento como entidad que ejecuta a título de administración; por ende no hay transferencia de dominio de los recursos, sino que se constituyen en un derecho para el Ministerio incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el

servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, y en un pasivo en calidad de recursos recibidos en administración para el Departamento, obligación que se disminuye cuando se legaliza frente a su titular los recursos y sus rendimientos, o cuando se reintegran los sobrantes, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Con el giro de los recursos, el Ministerio, debe reconocer un débito en la subcuenta 142401- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS; con la recepción de los recursos el Departamento debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Serán operaciones recíprocas los saldos que existan en las subcuentas 142401- En administración reportada por el Ministerio y en la subcuenta 245301-En Administración, reportada por los Departamentos.

Ahora bien, El Ministerio deberá reconocer contablemente la ejecución del objeto contractual mediante la incorporación de los activos o gastos desarrollados en virtud de la ejecución de los convenios con ocasión de los informes técnicos mensuales acompañados de los respectivos soportes, que los Departamentos deben presentar según numeral 11 literal B) de la cláusula tercera, del convenio de transferencia N°407 del 30 de agosto de 2016 y el numeral 12 del literal B) de la cláusula cuarta, del Convenio Interadministrativo 478 del 30 de septiembre de 2016.

- Ministerio entrega los recursos, al Departamento como promotor y beneficiario directo del proyecto

En este escenario, el Ministerio entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a cada Departamento, dicha operación se constituye en un gasto por transferencia para el Ministerio y en un ingreso por transferencia para el Departamento. No obstante se debe establecer si la transferencia se realiza para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión en donde se establecen restricciones y limitaciones, es decir condiciones específicas frente al uso de los recursos, o si la transferencia se realiza para que la receptora pueda atender sus gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

a) Si la transferencia de recursos está condicionada.

La entidad receptora de los recursos adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla el requisito de invertirlos específicamente en determinado proyecto y debe reintegrar los recursos que no sean ejecutados.

El Ministerio, al ordenar el traslado de los recursos, registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con el giro de los recursos, el Ministerio debita la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y con la ejecución de los mismos, reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, para lo cual debita la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acredita la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Por su parte, el Departamento, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, con el recaudo de los recursos, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con la ejecución de los mismos, debe reconocer los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconocer el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS y acredita la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Los saldos que existan en las subcuentas 191040-Transferencias condicionadas, reportados por el Ministerio tendrán su correlativa recíproca, reportada por el Departamento en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas.

Además constituye operación recíproca los saldos de la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, que le corresponde reportar al Ministerio con la subcuenta, 442802-Para proyectos de inversión, que le corresponde reportar a los Departamentos.

b) Si la transferencia está dirigida a atender gastos de inversión propios del ente territorial, sin que se haya establecido condición alguna.

El Ministerio, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Una vez gire los recursos, disminuye la cuenta por pagar con un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Departamento con el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda. Cuando recaude los recursos, reconoce un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS POR COBRAR. (...)

Serán operaciones recíprocas los saldos que existan en la subcuenta 240315-Otras transferencias, 542302-Para proyectos de inversión, que debe reportar el Ministerio con los saldos de la subcuenta 141314-Otras transferencias, 442802-Para proyectos de inversión, que deben reportar los Departamentos”. (Subrayado fuera del texto)

Bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificatorias, la CGN ha emitido el Concepto N° 20172000000221, el día 05 de enero de 2017, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta subdirectora financiera del Departamento para la Prosperidad Social – DPS, en el cual se estableció el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, en los siguientes términos:

“El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.”

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre

los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal (DPS) mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del DPS. El ente territorial no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del DPS.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el DPS tiene la intención de ceder al ente territorial el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos (FONADE) desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Los bienes y servicios que obtenga el ente territorial se entregan al DPS o si los entregue a la comunidad, lo hace en nombre del DPS.

c. Una operación conjunta donde el DPS entrega los recursos para que otra entidad (receptora o gestora) los ejecute sin que la entidad nacional pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el DPS tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes

desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el DPS debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de un convenio o de un contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Sobre los convenios interadministrativos objeto de la consulta suscritos entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa se caracteriza, entre otros aspectos, porque el receptor de los aportes realizados por el Ministerio: (i) se compromete a desarrollar actividades científicas y tecnológicas que si bien constituyen de interés común para las partes, hacen parte del cometido estatal del Ministerio, (ii) debe atender los requerimientos del Ministerio frente a la utilización de los dineros aportados, (iii) la vigilancia en el cumplimiento y ejecución del objeto del convenio se encuentra bajo supervisión por parte del director de Ciencia, Tecnología e Innovación del Ministerio y el Gerente General de la Corporación, (iv) le asiste la obligación de reintegrar los rendimientos financieros, y (v) debe entregar al Ministerio los informes de todas las actividades desarrolladas en ejecución del convenio.

✓ Régimen de Contabilidad Precedente

En cumplimiento del principio de devengo o causación, cuando el Ministerio entrega dineros en desarrollo de un convenio, donde el tercero administra tales recursos, se debe observar el siguiente procedimiento contable:

- Entrega de los recursos por parte del Ministerio a la Corporación

Los valores girados por el Ministerio, para la ejecución del convenio, deben reconocerse como recursos entregados en administración, debitando la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un

crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución de los recursos por parte de la Corporación

Con la entrega de los informes de avance del objeto pactado en el convenio, se deberá disminuir el importe reconocido en la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, momento en el que se reconocerá, dependiendo de la esencia económica o de la naturaleza de las erogaciones, un débito en las subcuentas y cuentas del activo o gasto, según corresponda.

- Reconocimiento de los rendimientos financieros obtenidos

Los rendimientos que se produzcan con los recursos girados, se contabilizarán por el Ministerio, como un mayor valor de la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424--RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805 – FINANCIEROS, toda vez que el convenio establece la reinversión en las actividades del mismo proyecto.

✓ Nuevo Marco Normativo Entidades de Gobierno

Dando aplicación al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificatorias, el tratamiento contable para aquellos convenios en los que se presenta una relación de agencia entre diferentes entidades públicas, es decir, cuando una entidad (principal) entrega recursos a otra (agente) para que esta última se encargue de la gestión o ejecución de los mismos, siendo la entidad principal quien mantiene el control y la titularidad sobre los recursos entregados, pues es la que decide sobre su destinación, se efectúa tal como se ha descrito en párrafos anteriores. No obstante, de acuerdo al Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificatorias, los recursos entregados en administración deberán ser reconocidos en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, los rendimientos que se produzcan con los recursos girados, se contabilizarán por el Ministerio, con un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

Ahora bien, el Ministerio Nacional de Defensa deberá evaluar para cada convenio o contrato interadministrativo firmado, aplicando juicio profesional, lo establecido en las cláusulas para determinar la realidad económica subyacente en ese tipo de actos jurídicos y así identificar algunas de las situaciones descritas en el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos dado en el Concepto N° 20172000000221, emitido por la CGN el día 05 de enero de 2017, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta, subdirectora financiera del Departamento para la Prosperidad Social – DPS.

CONCEPTO No. 20172000090431 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Medición inicial en la fecha de transición de un software recibido en una transacción sin contraprestación.

Doctor

WINSTON DARIO HERNANDEZ PARRADO
Subdirección Administrativa y Financiera
U.A.E de Catastro Distrital (UAECD)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043192, del día 25 de septiembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital — UAECD, en el proceso de implementación de las normas internaciones de contabilidad para el sector público NICSP, ha venido desarrollando un sin número de actividades al respecto, siguiendo los lineamientos de la resolución No. 533 de 2015 en concordancia con el instructivo No. 002 del mismo año, dentro de las cuales se han presentado inquietudes que hemos venido aclarando en el transcurso de esta proceso. Sin embargo queremos elevar ante ustedes una consulta técnica, para poder tener más claridad respecto una actividad que es muy importante y que posiblemente puede impactar la estructura financiera de esta Entidad.

La UAEDC tiene un software misional el cual está utilizando y cumple con la mayoría de las condiciones, para ser reconocido como un activo intangible, salvo en la medición inicial, dado que este software viene siendo utilizado por nosotros desde hace más de 15 años, el cual fue adquirido y transferido a la UAEDC, por otra Entidad del Distrito, la cual se liquidó hace más de 10 años.

La pregunta puntual es la siguiente. Dado que no es posible determinar el valor de mercado, ni el costo de reposición y muy seguramente no podremos establecer el valor en libros registrado en el momento en que la Entidad nos transfirió este software, que podríamos hacer al respecto, ya que es un software misional muy importante, está en uso y se prevé siga generando potencia] servicios futuros para la nuestra Entidad. Por tanto valdría [a pena incorporar dentro de nuestros estados financieros, pero con la limitante que hemos expuesto, por tanto si ustedes dentro de sus este tipo de respecto para experiencias al respecto con otras entidades, que hubiesen podido tener inconvenientes, nos pudieran dar claridad para poder tomar una decisión al respecto para inclusión o no en los saldos iniciales al 1 de enero de 2018. (...)"

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 5.2.3 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera del texto).

En el Artículo 4 de la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones se incorpora el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, comprendido por dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación:

“(...) Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 1.1.14 del Instructivo N° 002 de 2015 establece el procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales de los activos intangibles a cargo de la entidad. Dentro del mismo, en el literal b se establece en los siguientes términos la medición inicial de los activos intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación:

“1.1.14. Activos intangibles

(...) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...) b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:

- ✓ Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 6.3.4.4 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define costo de reposición así:

“(...) El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP, no es igual a estas últimas.

Ahora bien, para efectos de determinar los saldos iniciales en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los software recibidos en una transacción sin contraprestación que cumplan las características para ser reconocidos y clasificados como activos intangibles deben ser medidos únicamente por algunas de las tres opciones planteadas en el párrafo 1 del literal b del numeral 1.1.14 del Instructivo N° 002 de 2015, referenciadas en las consideraciones antes expuestas. Por lo tanto, le atañe a la entidad evaluar cuál de ellas atiende mejor las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

En ese sentido, si no es factible determinar el valor de mercado del software recibido en una transacción sin contraprestación, le corresponde a la entidad estimar el costo de reposición definido en el numeral 6.3.4.4 del Marco Conceptual; es decir, deberá determinar cuál sería la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporado en el software misional, el cual deberá ser un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, el Instructivo N° 002 de 2015 permite que la entidad mantenga el activo por el valor inicialmente reconocido; esto es si bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente la UAECD incorporó previamente el software como activo intangible en su información contable.

En caso tal que la entidad no pueda estimar fiablemente el saldo inicial del software misional referido en la consulta, no cumplirá con los criterios de reconocimiento definidos en la Norma de activos intangible y por lo tanto, no lo podrá incorporar como activo en la información contable de la entidad.

CONCEPTO No. 20172000106031 DEL 27-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos Gastos por transferencias Ingresos por transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los convenios de Cooperación Técnica y Científica, realizados por CORPOICA y el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

Doctor
ARIEL HURTADO RODRIGUEZ
 Director Administrativo y Financiero
 Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria-CORPOICA
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500046072 del 12 de octubre de 2017 en la cual formula la siguiente consulta: “La CGN expidió el concepto radicado con el número 20132000003931 de fecha 15 de febrero de 2013, donde nos exponía lo siguiente en cuanto al manejo de los Recursos Recibidos en Administración por la firma de Convenios de Cooperación técnica: (...)”

Teniendo en cuenta lo anterior atentamente les solicito confirmar si el concepto 20132000003931 tiene igual aplicación bajo el nuevo marco normativo establecido en la resolución 533 de 2015, el Instructivo 002 de 2015 y la Resolución 620 de 2015, emitidos por la Contaduría General de la Nación, o de lo contrario si tiene una aplicación diferente, cual sería.”

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017, en el numeral 5 define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información a cargo de las entidades de gobierno, preceptúa, entre otros, los siguientes principios:

“(...) Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicios o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo IV Ingresos, numeral 1, dispone lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

10.1 Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios

económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.3., Capítulo IV Ingresos, de las Normas antes citadas, en relación al reconocimiento de ingresos sin contraprestación por concepto de transferencias, señala lo siguiente:

“1.3 Transferencias

Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y modificada por la Resolución N° 468 de 2016, describe las siguientes cuentas, así:

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1986- ACTIVOS DIFERIDOS:

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS:

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas.

Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para efectos del manejo contable de convenios interadministrativos bajo el marco normativo para entidades de gobierno, a partir del 1° de enero de 2018, aplicarán lo establecido en el marco conceptual para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y en el marco normativo contenido en el anexo a la Resolución 484 de 2017, así como en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

Adicionalmente se debe tener en cuenta que el reconocimiento de los convenios celebrados con entidades estatales depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto.

Por tanto, de acuerdo con las características del acto jurídico celebrado, el tratamiento contable puede ser:

- ✓ Si en desarrollo del convenio interadministrativo el Ministerio transfiere recursos para que CORPOICA se encargue de la gestión o ejecución de los mismos, siendo el Ministerio quien mantiene el control y la titularidad sobre los recursos entregados, pues es la que decide sobre su destinación, por tanto el Ministerio tiene derechos sobre el potencial de servicios o sobre la capacidad de tales recursos para generar beneficios económicos futuros, los registros contables serán los siguientes:

1.1 Registros en el Ministerio de Agricultura

Reconocimiento de los aportes en efectivo: Teniendo en cuenta que de acuerdo con lo estipulado en el convenio los recursos serán transferidos a CORPOICA, directamente por la Dirección del Tesoro Nacional, esta Dirección, por el valor del giro efectuará un débito a la subcuenta 570510-Inversión, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el giro de los recursos por parte de la DTN a CORPOICA, el Ministerio de Agricultura, reconocerá un derecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS

En la medida que avanza la ejecución del convenio y la entrega de los informes correspondientes por parte del ejecutor, deberá reconocer los gastos o activos derivados de la ejecución del mismo, en la subcuenta y cuenta que corresponda de las clases 5-GASTOS, y/o 1-ACTIVOS disminuyendo la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

8.2 Registros contables en Corpoica

CORPOICA como entidad receptora debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, obligación que se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los recursos no ejecutados

8.3 Traslado de bienes adquiridos por parte del Ministerio a CORPOICA.

Si en el momento de la terminación o liquidación del convenio, se determina que el control de los bienes adquiridos recae en CORPOICA por cuanto el Ministerio le transfiere tanto los riesgos como las ventajas sustanciales en relación con estos activos y en consecuencia CORPOICA podrá obtener el potencial de servicios, o definir el uso que un tercero pueda darle al activo, estas entidades efectuarán los siguientes registros contables:

- En el Ministerio, por el traslado de los bienes en una transacción sin contraprestación, registrará la baja del valor de los bienes incluyendo las depreciaciones y el deterioro, si a ello hay lugar, y un crédito a la subcuenta y cuenta respectiva del activo trasladado. La diferencia se reconoce en la subcuenta

542307 Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

- Por su parte CORPOICA, reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la CLASE 1-ACTIVOS, según la naturaleza del activo, con crédito a la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación

8.4 Devolución de los recursos no ejecutados.

El reconocimiento contable de los recursos no ejecutados, de conformidad con lo estipulado en la cláusula vigésima segunda, debe ser reintegrada a la Dirección del Tesoro Nacional y por tanto constituye un menor valor de los aportes recibidos, que se debe registrar como un débito 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la cuenta y subcuenta que corresponda de a cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el Ministerio de Agricultura, los recursos no ejecutados en el convenio, se registran mediante un débito a la cuenta 570510- Inversión, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS con un crédito en la subcuenta subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

2.Si en el convenio se establece que existe transferencia plena del control sobre los recursos en una operación sin contraprestación, en este caso el Ministerio debe efectuar los siguientes registros:

2.1 Por el giro de los recursos por parte de la Dirección del Tesoro Nacional (DTN) a CORPOICA, esta Dirección, por el valor del giro efectuará un débito a la subcuenta 570510-Inversión, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

2.2 El Ministerio de Agricultura, entidad que entrega de los dineros cediendo el control sobre los mismos, debe reconocer ese hecho mediante un debito en la subcuenta que mejor describa el propósito para el que se realiza la entrega de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS

2.3 CORPOICA, por la recepción de los recursos debe registrar un débito en la Subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta y acredita las subcuentas 442802 Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

3. Cuando en la transferencia de los dineros se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la obligación legal para la entidad receptora de reintegrar esos recursos, se procede con los siguientes registros:

3.1 El Ministerio debe registrar la entrega mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, y un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. El activo diferido se amortizará con la información suministrada por CORPOICA sobre el cumplimiento de las condiciones.

3.2 CORPOICA, entidad receptora adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla con algunos requisitos como es la obligación de invertirlos específicamente en determinado proyecto y de reintegrar los recursos que no sean ejecutados, a la entidad que los gira, en el momento en que ordena el traslado de los mismos.

Por tanto, con la recepción de los recursos, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS

Con la ejecución de los recursos, reconoce los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconoce el ingreso por transferencias y amortiza el pasivo diferido, para lo cual debita la subcuenta 299002-Ingresos diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acredita las subcuentas 442802 Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20172000106231 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Requisitos para reconocer un software propietario o licenciado como activo. Amortización de un activo intangible.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Requisitos para reconocer un software propietario o licenciado como activo. Amortización de un activo intangible.

Señor

MIGUEL ANGEL ESPINOSA GONZALEZ

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500049912, del día 09 de noviembre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

- ✓ ¿Qué requisito debe tener un software para que sea parte de los activos de los activos de una entidad pública?
- ✓ ¿Es un activo de la entidad pública del orden nacional la licencia de software?
- ✓ ¿Cómo es el proceso de depreciación del software de una entidad pública?
- ✓ ¿La depreciación de un software de una entidad pública comienza a contar desde que se registra como activo de la entidad?

Mediante correo electrónico el consultante aclara que la entidad pública se encuentra sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Con aplicación al Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, incorporado en el Capítulo VI del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado por la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable. (...)

6. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO ACTIVO

Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo serán tratados como costo del activo intangible, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. En este caso la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970–INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible. (...)

7. VIDA ÚTIL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

La vida útil de los activos intangibles puede ser indefinida o finita. Es indefinida cuando no exista un límite previsible al período que se espera que el activo genere beneficios económicos futuros. Al contrario, la vida útil del activo intangible es finita cuando puede estimarse el período durante el cual la entidad contable pública recibirá beneficios económicos o un potencial de servicios

8. AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar. (...)

2. Con aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

La Norma de Activos Intangibles incluida en el Capítulo I – Activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES 15.1.

Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

15.3. Medición posterior

23. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

24. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.

25. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización. (...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Con aplicación al Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

1 y 2. Para que un software licenciado o propietario pueda hacer parte de los activos de la entidad se debe evaluar si reúne las características relativas para ser reconocido como activo intangible, es decir, que sea un bien inmaterial o sin apariencia física, susceptible de identificarse, controlarse, el cual provee beneficios económicos o un potencial de servicios a la entidad, y cuya medición monetaria sea confiable; de lo contrario, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto.

En consecuencia, de cumplir con los criterios de reconocimiento de activos intangibles, se registra en la subcuenta 197008 – Software, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, los software propietarios caracterizados por la posesión de un derecho de autor sobre el

mismo, el cual le permite autorizar o prohibir su utilización a un tercero por cualquier medio.

Por su parte, se registra en la subcuenta 197007 – Licencias, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, los software licenciados derivados de contratos, donde el licenciante (autor del desarrollo del programa informático o titular de los derechos intelectuales del mismo) le otorga al licenciario un derecho de uso sobre el activo bajo unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas del contrato.

3 y 4. La entidad deberá determinar la amortización de los activos intangibles que tengan una vida útil finita, durante el lapso en el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios; de lo contrario, es decir, de tener una vida útil indefinida, el Procedimiento referido en las consideraciones del presente concepto establece que no son amortizados.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar, que no necesariamente coincide con el momento de su registro como activo.

Como ejemplo de lo anterior se destaca la amortización de los activos intangibles desarrollados, cuyos desembolsos incurridos en la fase de desarrollo son tratados como costo del activo intangible debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970–INTANGIBLES, activo que no se amortiza hasta tanto esté en condiciones para su utilización por parte de la entidad.

Con aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

1 y 2. Los software propietarios o licenciados, según corresponda, se reconocen como activos intangibles bajo el nuevo Marco Normativo cuando cumplan con los criterios de reconocimientos definidos en la Norma de Activos Intangibles, es decir, que sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar una medición fiable. Adicionalmente, se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

3. Posterior a su reconocimiento, los activos intangibles se miden por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Para el cálculo de la amortización de activos intangibles con vida útil finita, definida como la distribución sistemática del

valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil, la entidad deberá aplicar lo establecido en el numeral 15.3 de la Norma de Activos Intangibles, que incluye la determinación de la vida útil, el valor residual y el método de amortización.

4. La amortización del activo intangible iniciará únicamente cuando esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, que no necesariamente coincide con el momento de su registro como activo, como por ejemplo los activos intangibles registrados en la subcuenta 197010 - Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970 – ACTIVOS INTANGIBLES.

CONCEPTO No. 20172000106291 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de marcas cuando los desembolsos correspondientes son realizados por una entidad distinta a la entidad contable pública

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de marcas cuando los desembolsos correspondientes son realizados por una entidad distinta a la entidad contable pública

Doctor
MILTON ALEXANDER GALLO JURADO
Contador
Coljuegos
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044162, del 02 de octubre de 2017, mediante la cual plantea que en virtud de un contrato de concesión suscrito entre Coljuegos y un concesionario privado, se registraron ante la Superintendencia de Industria y Comercio a nombre de Coljuegos las marcas Super Astro - Astro Sol y Astro Luna; con vigencias hasta el año 2024 y 2025 respectivamente.

El concesionario pagó los trámites asociados al registro de marca y desde el principio la marca quedó registrada a nombre de Coljuegos, sin que éste haya realizado algún desembolso asociado a la marca, tampoco se ha realizado nunca una valoración de la marca.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

- ✓ ¿Coljuegos debe someter a algún tipo de avalúo dicha marca para reconocer un activo intangible bajo el régimen precedente?
- ✓ ¿Coljuegos debe únicamente revelar en sus notas a los estados financieros el derecho que tiene sobre dichas marcas bajo el régimen precedente?
- ✓ ¿Coljuegos debe someter a algún tipo de avalúo dicha marca para reconocer un activo intangible bajo el nuevo marco normativo?
- ✓ ¿Coljuegos debe únicamente revelar en sus notas a los estados financieros el derecho que tiene sobre dichas marcas bajo nuevo marco normativo?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Consideraciones bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Plan General de Contabilidad Pública, establece en el numeral 9 del Título II – Sistema Nacional de Contabilidad Pública, relativo a Normas técnicas de Contabilidad Pública, establece que:

“(…)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en

desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

Las normas técnicas relativas a los activos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos de la entidad contable pública, derivados del desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

(...)

Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico.

(...)

9.1.1.8 Otros activos

Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

(...)

Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes

entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles.

(...)

El valor de los intangibles adquiridos y los desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrá el potencial de servicios o los beneficios económicos esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados, debiendo reconocerse como gasto, costo o menor valor del patrimonio, según corresponda. Los intangibles entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación.

(...)

9.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio

(...)

El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso.

(...)

Para efectos de revelación, el superávit pagado está conformado por la prima en colocación de acciones y de cuotas o partes de interés social; el superávit operacional, por el resultado del ejercicio, el resultado de ejercicios anteriores, los dividendos y participaciones decretados y las reservas; el superávit de valuación está conformado por las valorizaciones, el originado en la aplicación del método de participación patrimonial y el saldo de la revalorización del patrimonio; el superávit incorporado incluye los bienes y derechos incorporados y los intangibles formados, y el superávit donado comprende las donaciones en dinero, especie y derechos sin contraprestación económica. Las disminuciones patrimoniales están conformadas por la incorporación de pasivos y el registro de provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones.

El patrimonio público se revela dependiendo del sector al que pertenezca la entidad contable pública. En este sentido, Hacienda Pública es el concepto de patrimonio de las entidades del sector central y Patrimonio Institucional corresponde a las entidades del sector descentralizado por servicios.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Manual de Procedimientos, establece en su Capítulo VI – Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, que:

“1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.

2. ACTIVOS INTANGIBLES ADQUIRIDOS

Son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero, que puede ser otra entidad contable pública o una entidad privada.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“Cuenta: 1970 - INTANGIBLES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades.

La contrapartida corresponde a las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 3237-Superávit por Formación de Intangibles.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los intangibles desarrollados, formados y adquiridos a cualquier título.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la enajenación de los intangibles a cualquier título.

2- La extinción del derecho o la amortización total del intangible.

3- El valor de los ajustes que disminuyan el valor del intangible.

(...)

Cuenta: 3235 – SUPERÁVIT POR DONACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o derecho recibido en donación.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor reclasificado a la cuenta 3260-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los bienes y derechos recibidos en donación.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta 1970 – INTANGIBLES se encuentra la subcuenta 197002 – Marcas.

Consideraciones bajo el Marco Normativo para entidades de Gobierno

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, establece en su Capítulo I – Activos, que:

“(…)

15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, establece en su numeral 1.1.14 – Activos intangibles, que:

“1.1.14. Activos intangibles

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los activos intangibles son recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso normal de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, las partidas correspondientes a activos intangibles pueden encontrarse clasificados en el grupo Otros Activos, en la cuenta Intangibles.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. Para tal efecto, se tendrán en cuenta los activos intangibles que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b) Medir los activos intangibles adquiridos de La siguiente forma:

i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Preguntas No. 1 y 2.

Considerando las características de las marcas mencionadas, registradas ante la Superintendencia de Industria y Comercio, y ante las cuales Coljuegos, como administrador del Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar, se encuentra como titular de las mismas, debe evaluar si se configuran los criterios de ser identificables y controladas, además de tener la capacidad de generar beneficios económicos o un potencial de servicios a través de su explotación, de acuerdo a lo establecido en el Título II – Procedimientos contables, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, esto con el fin de determinar si dichas marcas se reconocerán como activos intangibles de Coljuegos, considerando las actividades que el operador lleva a cabo.

Con base en lo anterior, si al realizar el análisis correspondiente, Coljuegos determina que las marcas son parte de sus activos intangibles, deberá considerar que, dadas las características de su adquisición, bajo la cual los desembolsos correspondientes son realizados por el operador, las reconocerá por el valor convenido entre Coljuegos y el operador, lo cual podría corresponder al monto desembolsado; o, en forma alternativa, el estimado mediante un avalúo técnico, al corresponder a una adquisición mediante donación, al proceder de una entidad privada. Para tal efecto, registrará un débito en la subcuenta 197002 – Marcas, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, contra un crédito en la cuenta 3225 – SUPERÁVIT POR DONACIONES.

En el caso que Coljuegos concluya que las marcas no corresponden a activos intangibles para ella, el Plan General de Contabilidad no obliga ni limita a realizar revelaciones al respecto.

Preguntas No. 3 y 4

Si en la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la Entidad concluye que las marcas hacen parte de sus activos intangibles, en la fecha de transición deberá dar cumplimiento a los parámetros y procedimientos señalados en el Instructivo 002 de 2015 y evaluar si se configuran los criterios relacionados con poder ser identificables, controlados, y de los cuales se espere generar beneficios económicos o un potencial de servicios, específicamente en el marco de los activos intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación.

En este sentido, de concluirse que las marcas sí corresponden a activos intangibles de Coljuegos, se deberá determinar el valor de mercado de dichos activos en la fecha en que se adquirieron. Si esto no es factible, se determinará el costo de reposición de los mismos, también en la fecha en que se adquirieron. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá los activos por el valor inicialmente reconocido.

De igual forma, en el caso que Coljuegos concluya que las marcas no corresponden a activos intangibles para ella, el Marco Normativo para entidades de Gobierno no obliga ni limita a realizar revelaciones al respecto.

CONCEPTO No. 20172000106781 DEL 01-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos entregados al patrimonio autónomo constituido mediante contrato de fiducia mercantil entre el Ministerio de educación Nacional y el Consorcio FFIE Alianza BBVA.

Doctora

SANDRA LILIANA JIMÉNEZ ARIAS
Subdirectora (E)
MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500046422, del 19 de octubre de 2017, en la cual solicita conceptualizar sobre el tratamiento contable de negocios fiduciarios bajo el Nuevo Marco Normativo, específicamente en lo relativo a los patrimonios autónomos, teniendo en cuenta el contrato suscrito entre el MEN y el Consorcio FFIE Alianza BBVA, en los siguientes términos:

“Bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el MEN ha registrado la entrega de los aportes convenidos en el mencionado Contrato 1380 de 2015, como Recursos Entregados en Administración — Encargos Fiduciarios cuenta contable 142404.

De acuerdo a los Informes de Gestión entregados por el contratista, la legalización de los recursos, se han venido reconociendo como gasto de acuerdo con la naturaleza del concepto informado.

La infraestructura derivada de los proyectos es reconocida únicamente cuando son transferidas a la entidad territorial o a la entidad beneficiaria.

Consulta:

1. Teniendo en cuenta las consideraciones planteadas dentro del Contrato 1380 de 2015, ¿El MEN podría catalogar este contrato como un Patrimonio Autónomo y realizar la reclasificación de los recursos entregados a la cuenta de Fiducia Mercantil — Patrimonio Autónomo 1926?

2. En aplicación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y dentro del análisis efectuado al Contrato, en el registro contable de la ejecución del mismo, ¿cuál sería el tratamiento contable más adecuado para reflejar estas operaciones en la aplicación del nuevo marco normativo?

- ¿El MEN tendría que reflejar dentro de sus Estados Financieros las operaciones que provengan de la ejecución de los Contratos derivados del FFIE? Es decir, ¿reconocer las construcciones en curso como parte de sus activos, en el marco de consolidación de información financiera, hasta el momento de terminación y entrega final al ente territorial?

- Si el MEN debe reflejar las operaciones derivadas de estos contratos, ¿en qué proporción lo haría, dado que los recursos administrados en los proyectos del FFIE no son únicamente recursos originados por transferencias del MEN?

- ¿Es el Patrimonio Autónomo quien debe reconocer estas operaciones de manera independiente y llevar el control de la infraestructura en construcción?

- ¿Cómo debe ser reportada la información del FFIE a la CGN? ¿Cómo parte de la información del MEN consolidada? ¿Cómo un encargo fiduciario o cómo recursos entregados en administración?, o en su defecto, ¿cómo una entidad reportante separada?”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa, fue creado mediante el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015, en el cual se establece:

“ARTÍCULO 59. Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Preescolar, básica y media. Créase el Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Pre-escolar, básica y media, sin personería jurídica, como una cuenta especial del Ministerio de Educación Nacional.

Con cargo a los recursos administrados por el Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Pre-escolar, básica y media, se asumirán los costos en que se incurra para el manejo y control de los recursos, los gastos de operación del fondo, y cualquier otro contrato que se requiera para la estructuración, desarrollo e implementación de esquemas necesarios para lograr la ejecución de los proyectos del Plan Nacional de Infraestructura Educativa.

El Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa será administrado por una Junta cuya estructura y funcionamiento será definida por el Gobierno Nacional.

Los recursos del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Pre-escolar, básica y media provendrán de las siguientes fuentes:

a) Los recursos provenientes del recaudo establecido en el artículo 11° de la Ley 21 de 1982, destinados al Ministerio de Educación Nacional.

b) Las partidas que se le asignen en el Presupuesto Nacional y estén contenidas en el Marco Fiscal de Mediano Plazo y el Marco de Gastos de Mediano Plazo.

c) Los rendimientos financieros derivados de la inversión de sus recursos.

Así mismo, los proyectos de infraestructura educativa que se desarrollen a través del Fondo, podrán contar con recursos provenientes de:

d) El Sistema General de Regalías destinados a la infraestructura educativa, en los casos en que el OCAD designe al Ministerio de Educación Nacional como ejecutor de los mismos.

e) Los recursos de cooperación internacional o cooperación de privados que éste gestione o se gestionen a su favor.

f) Aportes de los Departamentos, Distritos y Municipios.

g) Participación del sector privado mediante proyectos de Asociaciones Público- Privadas.

h) Excedentes de los recursos del Sistema General de Participaciones en Educación de las entidades territoriales certificadas en las vigencias anteriores, una vez garantizados los recursos para: 1) saneamiento de deudas, incluyendo las deudas laborales, que resulten del reconocimiento de los costos del servicio educativo siempre que tengan amparo constitucional y legal y estén certificadas por el Ministerio de Educación y la prestación del servicio educativo; y 2) el pago de nómina y contratación de la prestación del servicio educativo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 715 de 2001 y las normas reglamentarias correspondientes.

En caso de que un proyecto priorizado por la Junta Administradora involucre cualquiera de los recursos de que tratan los literales d), e), f), g) y h) del presente artículo, con cargo al Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa se podrán constituir patrimonios autónomos que se regirán por normas de derecho privado en donde podrán confluir todas las fuentes de recursos con las que cuenten los proyectos. Dichos Patrimonios Autónomos, podrán celebrar operaciones de crédito interno o externo a su nombre, para lo cual la Nación podrá otorgar los avales o garantías correspondientes”. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el artículo 1 del Decreto 1525 el 16 de julio de 2015, indica:

“Artículo 1. Adición del Decreto 1075 de 2015. Adiciónese el artículo 1.1.2.4 al Título 2, de la parte 1 del Libro 1 del Decreto de 1075 de 2015, el cual quedará así:

“Artículo 1.1.2.3 Fondo de financiamiento de la Infraestructura Educativa, Preescolar, Básica y Media – FFIE. El Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Nacional, sin personería jurídica, creado por el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015, para financiar o cofinanciar los proyectos que se realizarán de acuerdo con el Plan Nacional de Infraestructura Educativa del país y para asumir sus propios gastos de operación”.

Por su parte, el Contrato N° 1380 de 2015, suscrito entre el Ministerio de Educación Nacional y el Consorcio FFIA Alianza BBVA, establece:

“Clausula primera. Objeto:

Administrar y pagar las obligaciones que se deriven de la ejecución del Plan Nacional de Infraestructura Educativa, a través del patrimonio autónomo constituido con los recursos transferidos del Fondo de Infraestructura Educativa Preescolar, Básica y Media, creado por el artículo 59 de la Ley 1753 del 9 de junio de 2015.

Clausula segunda. Obligaciones de El Contratista:

Obligaciones Generales de la FIDUCIARIA

Son obligaciones del contratista todas las necesarias para el cabal cumplimiento del objeto contractual, en especial las siguientes:

- a) Recaudar a título de fiducia mercantil los recursos transferidos del Fondo de Infraestructura Educativa Preescolar, Básica y Media, creado por el artículo 59 de la ley 1753 del 9 de junio de 2015. Para tal efecto, el Ministerio de Educación Nacional a través del Fondo de Infraestructura Educativa Preescolar, Básica y Media, en calidad de fideicomitente, transferirá al Patrimonio Autónomo, a título de fiducia mercantil, los recursos establecidos tanto en el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015 como en el CONPES 3831 de 2015, como fuente de financiación, garantía y pago del Fondo y del Plan Nacional de Infraestructura Educativa, los cuales serán administrados por la FIDUCIARIA en su condición de vocera del patrimonio autónomo.
- b) Constituir el Patrimonio Autónomo con base en los recursos transferidos.
- c) Administrar los recursos del Patrimonio Autónomo. Para el efecto y dependiendo de la estructuración de los proyectos de infraestructura, la Fiduciaria constituirá cuentas separadas por grupos de proyectos según la regionalización que establezca la Junta Administradora del FIE; por fuente de los recursos y/o por aportante.
- d) Conformar una Unidad Operativa para la Administración del Patrimonio Autónomo. (...)
- e) Invertir temporalmente la liquidez del patrimonio autónomo (...)
- f) Ejecutar las actividades precontractuales, contractuales, de legalización y de liquidación de los contratos derivados con personas naturales o jurídicas, (...)
- k) Realizar todas las gestiones que se requieran para el cumplimiento pleno de las obligaciones señaladas en el contrato de fiducia mercantil.

l) Presentar los informes periódicos sobre el estado y ejecución del Patrimonio Autónomo y los estados financieros y de resultados correspondientes de conformidad con los requisitos establecidos en el Manual Operativo y conforme a las Circulares externas de la Superintendencia financiera.

m) Presentar los informes mensuales de ejecución presupuestal y de tesorería de los proyectos, discriminando las fuentes y/o los aportantes de conformidad con los requisitos establecidos en el Manual Operativo.

n) Disponer para la administración del Patrimonio Autónomo un sistema de información que permita al Fideicomitente obtener información actualizada del estado del Patrimonio Autónomo, de la ejecución de los proyectos y de toda la información pertinente para hacer el seguimiento y control de la ejecución de los recursos y de las obras, de conformidad con los requisitos establecidos en el Manual Operativo.

Obligaciones Específicas del CONTRATISTA:

En consideración a que el contratista seleccionado actuará como administrador fiduciario de los recursos del patrimonio Autónomo y como Agente de Manejo, sus obligaciones son de medio y no de resultado, salvo por aquella previstas de la operación, tales como la contratación y pago de las obligaciones, a cargo de la Fiduciaria, conforme a lo establecido en este contrato y en el Manual operativo. (...)

f. Presentar los informes sobre el desempeño del Patrimonio Autónomo en forma mensual, trimestral, semestral y anual, que indiquen todos los movimientos de los recursos, pagos y los estados financieros del Patrimonio, así como los detalles de orden operativo y administrativo que sean necesarios para la rendición de cuentas del Patrimonio Autónomo.

g. Rendir cuentas comprobadas de su gestión al Fideicomitente cada seis (6) meses calendario. La rendición comprobada de cuentas de la Fiduciaria se realizará de acuerdo con lo previsto en las Circulares Externas vigentes de la superintendencia Financiera o de acuerdo con aquellas que la adicionen, modifiquen o aclaren. Para tal efecto, la enviará, junto con una memoria sobre las actividades cumplidas en ejercicio de su obligación como Fiduciaria, soportadas documentalmente, particularmente el movimiento, traslados y pagos realizados con los recursos de las cuentas del Patrimonio Autónomo. La rendición de cuentas se entenderá aprobada por el Fideicomitente, si así lo hace dentro del plazo previsto para ello. (...)

o. Mantener los ingresos del patrimonio Autónomo separados de los de la Fiduciaria y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, llevando para ello la contabilidad separada del mismo, conforme a las normas establecidas por la Superintendencia Financiera, de tal forma que se pueda verificar en cualquier momento su situación. (...)

CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE EL MINISTERIO:

El Ministerio se obliga a: (...)

4. transferir a la Fiduciaria a título de fiducia mercantil, los recursos del Fondo de Infraestructura Educativa. (...)

CLAUSULA OCTAVA, VALOR DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El valor de los recursos a administrar inicialmente asciende a la suma de UN BILLON SETECIENTOS CINCUENTA Y UN MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS VEINTIDOS MIL TRECIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS (\$1.751.758.422.337).

No obstante lo anterior, al fondo ingresará recursos adicionales por UN BILLON QUINIENTOS OCHENTA Y NUEVE MIL MILLONES DE PESOS (\$1.589 miles de millones) de regalías y cofinanciación LEY 21.

Igualmente, harán parte los recursos que se destinen y apropien en desarrollo del Plan de Infraestructura Educativa. Además de estos recursos, serán parte del patrimonio Autónomo los rendimientos financieros derivados de la inversión de sus recursos, tal como lo establece el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015 y el artículo 10 de la Ley 1737 de 2014. (...)

CLAUSULA DÉCIMA. FORMA DE PAGO:

El Ministerio de Educación Nacional desembolsará y pagará los valores anteriores de la siguiente forma:

Valor y Forma de pago de la comisión o remuneración de la Fiduciaria.

La remuneración de la Sociedad Fiduciaria por la prestación de los servicios señalados en el alcance del objeto del contrato se establece de la siguiente manera:

(i) Por los servicios de administración, ejecución de la contratación y pago de las obligaciones que se deriven de la ejecución del Plan Nacional de Infraestructura Educativa, la remuneración de la Fiducia corresponderá a una comisión fija mensual 136 (SMMLV) mes vencido a partir de la suscripción del acta de inicio para los días proporcionales al mes de octubre y los meses noviembre y diciembre de 2015. A partir del mes de enero de 2016, la comisión correspondiente a CIENTO TREINTA Y SEIS (136) SMMLV mensuales, será asumida con cargo a los recursos del Fideicomiso.

Esta comisión expresa, de manera integral, la remuneración que por la prestación de sus servicios cobrará por cada mes que se desempeñe como vocero y administrador del Patrimonio Autónomo”. (Subrayado fuera del texto)

Sobre los recursos entregados en administración a un patrimonio autónomo, la CGN emitió el concepto N° 20162000013681, del 19 de mayo de 2016, dirigido al señor John Edward torres Pinilla, establece:

“Con base en las consideraciones expuestas, se da respuesta a los interrogantes en el orden planteado en su comunicación:

- Tratamiento contable que debe darse a los recursos que las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación colocan en patrimonios autónomos mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos

El tratamiento contable de estos recursos dependerá del marco normativo de contabilidad que aplique la entidad fideicomitente, esto es, el definido para las entidades de gobierno o el definido para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Para las entidades que llevan su contabilidad según el anexo de la Resolución 533 de 2015:

Quando el recurso es entregado al patrimonio autónomo mediante contrato de fiducia mercantil, procede la reclasificación del efectivo a la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Adicionalmente, deberá incorporar a su contabilidad los hechos económicos generados en la ejecución de los recursos, ajustando el saldo del derecho fiduciario”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones anotadas, se responde la consulta planteada como sigue:

PREGUNTA 1

Los recursos entregados para ser administrados a través del patrimonio autónomo constituido mediante el contrato de fiducia mercantil N° 1380 de 2015, suscrito entre el Ministerio de Educación Nacional y el Consorcio FFIA Alianza BBVA, deberán ser reconocidos en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, en la medida que sean recursos del Ministerio de Educación Nacional destinados para dar cumplimiento a los fines del Estado y en desarrollo de su objeto social.

PREGUNTA 2

El Ministerio de Educación Nacional - Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la ejecución del proyecto, en la medida que la Fiduciaria entregue el informe financiero periódico, como activo o gasto, de acuerdo a su naturaleza, disminuyendo la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Para lo anterior, es importante que la entidad coordine con la fiduciaria la oportunidad del envío de información a fin de poder incluirla oportunamente en la contabilidad, con el objeto de que la información contable atienda las características fundamentales de representación fiel y relevancia.

En ese orden de ideas, el Ministerio de Educación Nacional - Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa incorporará las erogaciones directamente relacionadas con la construcción del bien, mediante un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Ahora bien, el Ministerio de Educación Nacional - Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa reconocerá los recursos recibidos de terceros destinados para el financiamiento del plan de infraestructura educativa como un ingreso en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, siempre y cuando el propósito sea transferir plenamente los recursos para fortalecer el FFIE. Por tanto, el Ministerio de Educación Nacional - Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa deberá incorporar el total de erogaciones financiadas con estos recursos, así sean ejecutadas a través del patrimonio autónomo.

Por su parte, respecto a su pregunta sobre ¿cómo debe ser reportada la información del FFIE a la CGN? Bajo el contexto del desarrollo de las preguntas anteriores, se infiere que el Ministerio llevará dentro su contabilidad, registros específicos relativos a los recursos que conforman el FFIE.

CONCEPTO No. 20172000108121 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Depósitos entregados en garantía
	SUBTEMAS	Aportes al Fondo de Contingencias de las entidades estatales

Doctora

INGRID VÁSQUEZ VELOZA

Auditora Interna UGPP

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004999-2 del 10 de Noviembre de 2017, mediante la cual consulta en relación con el aporte al Fondo de Contingencias de que trata la Ley 448 de 1998, cuando se presenten demandas en contra de la nación, en el caso del reconocimiento de pensiones que atiende la UGPP:

¿Qué entidad debe realizar el registro del aporte al Fondo de contingencias, UGPP o FOPEP?

Teniendo en cuenta que FOPEP es la entidad que realiza el pago, ¿Cuál es la forma adecuada para registrar contablemente el aporte para el fondo de contingencias?

¿Cuál es la metodología para determinar el valor a contabilizar?

CONSIDERACIONES

La Ley 448 de 1998, “por medio de la cual se adoptan medidas en relación con el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento público.”, señaló, “Artículo 2º. Créase el Fondo de

Contingencias de las Entidades Estatales como una cuenta especial sin personería jurídica administrada por la fiduciaria La Previsora.

Artículo 3º. El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales tendrá por objeto atender las obligaciones contingentes de las Entidades Estatales que determine el Gobierno. El Gobierno determinará además el tipo de riesgos que pueden ser cubiertos por el Fondo." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto Nacional N° 423 de Marzo 14 de 2001 "Por el cual se reglamentan parcialmente las leyes 448 de 1998 y 185 de 1995" señaló: (...)

"ARTÍCULO 2º-Del régimen obligatorio de las contingencias contractuales del Estado. Las disposiciones de la Ley 448 de 1998 y del presente decreto, constituyen el régimen obligatorio de las contingencias contractuales del Estado. (...)

ARTÍCULO 6º-De las obligaciones contingentes. En los términos del párrafo del artículo primero de la Ley 448 de 1998, son obligaciones contingentes aquéllas en virtud de las cuales alguna de las entidades señaladas en el artículo octavo del presente decreto, estipula contractualmente a favor de su contratista, el pago de una suma de dinero, determinada o determinable a partir de factores identificados, por la ocurrencia de un hecho futuro e incierto.

ARTÍCULO 7º-De la obligatoriedad del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. Conforme al mandato de la Ley 448 de 1998, las entidades cobijadas por su régimen deberán incluir en sus presupuestos, en la sección del servicio de la deuda, las apropiaciones necesarias para atender el pago de las obligaciones contingentes que hayan contraído para cada una de las vigencias fiscales que comprenda la ejecución del respectivo contrato.

A partir de la vigencia del presente decreto, los organismos sometidos al régimen de contingencias de las entidades estatales, deberán manejar a través del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales, la totalidad de los recursos que apropien en sus presupuestos, para el cumplimiento de obligaciones contingentes contractuales derivadas de los riesgos comprendidos dentro del área de riesgos definida en el artículo 45 del presente decreto.(...)

ARTÍCULO 9º-De las entidades sometidas al régimen obligatorio de contingencias contractuales del Estado. Se someten al régimen obligatorio de contingencias estatales consagrado por la Ley 448 de 1998 y por el presente decreto, las siguientes entidades, que -en consecuencia- tienen el carácter de aportantes del fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales:

- 1 . La Nación.
2. Los establecimientos públicos.
3. Las empresas industriales y comerciales del Estado.
4. Las sociedades de economía mixta en las que la participación estatal sea de más del 75%.
5. Las unidades administrativas especiales con personería jurídica.
6. Las corporaciones autónomas regionales.
7. Los departamentos, los municipios, los distritos y el Distrito Capital de Bogotá.
8. Las entidades estatales indicadas en los numerales 2º, 3º, 4º y 5º de los niveles departamental, municipal y distrital.
9. Las empresas de servicios públicos oficiales y mixtas definidas en el artículo 14 de la Ley 142 de 1994 en las que el componente de capital público sea igual o superior al 75%.
10. Las sociedades públicas.

ARTÍCULO 10.-De los sectores de riesgo. El Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales, atenderá las obligaciones contingentes que contraigan las entidades sometidas al régimen aquí señalado, en virtud de la celebración de los contratos indicados en el artículo 22 de la Ley 185 de 1995, ya sea que ellos se rijan por el estatuto general de contratación de la administración pública o por disposiciones contractuales especiales, en relación con los siguientes sectores:

1. Infraestructura de transporte.
2. Energético.
3. Saneamiento básico.
4. Agua potable.
5. Comunicaciones. (Subrayado fuera de texto)

Además, el artículo 22 de la Ley 185 de 1995, "Por la cual se autorizan operaciones de endeudamiento interno y externo de la Nación, se autorizan operaciones para el saneamiento de obligaciones crediticias del sector público, se otorgan facultades y se dictan otras disposiciones" señala en el artículo N° 22, "Para efectos de la autorización de la apertura de procesos de licitación o concursos, públicos o privados, de contratos de concesión y de aquellos contratos que desarrollen esquemas de participación privada en proyectos de infraestructura y servicios públicos, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá establecer requerimientos mínimos y procedimientos generales destinados a facilitar dichos procesos y asegurar que los términos financieros de los mismos sean convenientes para el país." (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual se adicionó al RCP las normas a aplicar por las Entidades de Gobierno se refiere a los activos como, "son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso..."

Por su parte, el CGC describe la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, como: "Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los depósitos entregados a terceros. 2- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados, de conformidad con las cláusulas convenidas. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.”

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

En el evento que la UGPP de acuerdo con las condiciones señaladas en la Ley N° 185 de 1995, la Ley N° 448 de 1998 y el Decreto reglamentario N° 423 de 2001, determine que está obligada a efectuar aportes al Fondo de Contingencias de las entidades del estado, en el contexto de la normatividad a aplicar por las entidades de Gobierno, registrará el derecho de los recursos entregados por la tesorería centralizada al administrador, para lo cual debitará la subcuenta 190910-Fondo de contingencias de las entidades estatales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Cuando se haga efectiva la contingencia y el administrador del Fondo traslade los recursos para el pago a través de FOPEP en su función de entidad pagadora, la UGPP debitará la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y acreditará la subcuenta 190910-Fondo de contingencias de las entidades estatales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. El FOPEP por su parte, con la recepción de los recursos afectará la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual cancelará con el giro al beneficiario.

A la entrega de los recursos al beneficiario por parte del FOPEP, la UGPP debitará la subcuenta y cuenta donde se tenga reconocido previamente el pasivo respectivo, con crédito a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, en cuanto a la metodología para determinar el valor para la constitución del Fondo, es un asunto de carácter administrativo de la entidad, que excede la competencia funcional de la CGN, ya que de acuerdo con la Ley 298 de 1996, corresponde al Contador General de la Nación entre otras, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la misma.

CONCEPTO No. 20172000111261 DEL 21-12 -2017
--

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contratación de servicios profesionales para la realización de investigaciones en el ámbito educativo y pedagógico con miras a la expedición de políticas públicas

Doctor

JOSE ANTONIO ZAMBRANO LOZANO

Subdirección de Consolidación, Gestión e Investigación

Secretaría Distrital de Hacienda

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017500049722, del 08 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“El Instituto para la Investigación Educativa y el Desarrollo Pedagógico en ejercicio de su cometido estatal contrata los servicios profesionales para realización de investigaciones en ámbito educativo y pedagógico como base para la emisión de políticas públicas en educación, en beneficio de toda la comunidad educadora del Distrito Capital. Bajo ese orden de ideas las erogaciones económicas incurridas para este tipo de contratación, se vienen registrando contablemente como gasto público social, a través de la subcuenta 550106 Gasto público social –Asignación de bienes y servicios. No obstante le queda a la entidad la inquietud de si técnicamente este tipo de transacciones deben registrarse como un activo intangible, teniendo en cuenta que bajo el nuevo marco normativo contable, la definición de activo bajo el nuevo marco conceptual establece entre otros aspectos:

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios. b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio. c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros.

En el caso del Instituto ese potencial de servicio está dado por el beneficio social con cuenta a investigaciones, para proveer a la comunidad educativa la capacidad de mejorar los métodos de enseñanza, innovación educativa, entre otros, por tal razón a pesar de carecer de un beneficio económico para la entidad, si generan un beneficio social”.

Por lo anterior agradeceríamos nos colaboren con un concepto técnico”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1 Activos, del Marco Conceptual contenido en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso”. (...).

El numeral 15.1 Reconocimiento, de la norma sobre Activos intangibles contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017, señala:

✓ **ACTIVOS INTANGIBLES**• **Reconocimiento**

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite, a la entidad, disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios. (...).

La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de

sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En la Entidad se deberá aplicar el juicio profesional para determinar si se configura un activo intangible en las erogaciones objeto de la consulta, evaluado si además de cumplirse con los criterios para el reconocimiento de un activo, se cumpla que se trata de recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables, los cuales no se espera vender en el curso de las actividades de la entidad y adicionalmente se prevé usarlos durante más de un periodo contable, siempre que estén relacionados con la fase de desarrollo, en concordancia con lo definido en el numeral 15.1 Reconocimiento, de la norma sobre Activos intangibles contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017.

Si de la evaluación se desprende que se cumplen los criterios anteriormente señalados, el registro será un débito en la subcuenta 197010 – Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970 – ACTIVOS INTANGIBLES y se acredita las subcuentas que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven del hecho económico que se está reconociendo. En caso de no configurarse los criterios para el reconocimiento de un

activo intangible, deberá reconocerse un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del servicio contratado, de la cuenta 5111-GENERALES.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000121 del 05-01-2017
20172000000201 del 05-01-2017
20172000000351 del 05-01-2017
20172000000471 del 06-01-2017
20172000000711 del 12-01-2017
20172000000771 del 16-01-2017
20172000002061 del 27-01-2017
20172000002311 del 30-01-2017
20172000004921 del 17-02-2017
20172000026971 del 16-05-2017
20172000030971 del 15-06-2017
20172000000341 del 05-01-2017
20172000036181 del 06-07-2017
20172000056031 del 05-09-2017
20172000065051 del 17-10-2017
20172000065051 del 17-10-2017
20172000066071 del 19-10-2017
20172000075741 del 09-11-2017
20172000091451 del 10-11-2017
20172000105301 del 16-11-2017
20172000105861 del 23-11-2017
20172000107761 del 13-12-2017
20172000115431 del 28-12 -2017

3.9 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000030891 del 14-06-2017

3.10 PRÉSTAMOS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.11 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20172000030891 DEL 14-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por pagar y préstamos por pagar

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por pagar y préstamos por pagar

Doctor

EDGAR A. PEÑA CALDERON

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002133-2, del 27 de abril de 2017, en la cual solicita información sobre el tratamiento contable de los endeudamientos.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:
El Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, contiene las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, y transcribe el tratamiento de las cuentas por pagar y préstamos por pagar en los numerales 3 y 4 del capítulo II referente a los pasivos, así:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3332

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

3.3. Medición inicial

Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

3.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción. (...)

4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por pagar, los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. (...)

4.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo

menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido. (...)

Así mismo, el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, transcribe el tratamiento de las cuentas por pagar y préstamos por pagar en los numerales 3 y 4 del capítulo II referente a los pasivos, así

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificaran en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleara el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleara el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculara multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido.

5. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación. (...)

4. PRESTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como prestamos por pagar, los recursos financieros recibidos por la empresa para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificaran en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor recibido y el valor presente se reconocerá como ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Subvenciones.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar e incluyen,

por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habrá incurrido si a la empresa no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculara multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para efectos del reconocimiento de los endeudamientos los Marcos Normativos contemplan las siguientes categorías, independientemente de si su vencimiento es a corto o largo plazo: cuentas por pagar o préstamos por pagar.

CUENTAS POR PAGAR

Las cuentas por pagar corresponden a las obligaciones contraídas por la entidad o la empresa con terceros, suscitadas en el desarrollo de sus actividades, de las cuales se espera, a futuro, una salida de efectivo, equivalentes del efectivo u otro instrumento financiero.

En las Entidades de Gobierno, las cuentas por pagar se reconocerán en el momento que surja la obligación y se medirán por el valor de la transacción. Estas cuentas se mantendrán al costo hasta cuando se extinga la obligación, por medio del pago, expiración, renuncia por parte del proveedor o transferencia a un tercero. La entidad deberá revelar la información principal sobre dichas cuentas, tales como las condiciones pactadas para el pago y el plazo.

Por su parte, las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, reconocerán las cuentas por pagar al momento que surjan y las clasificará al costo o costo amortizado.

Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos normales al negocio y del sector, y su medición inicial será por el valor de la transacción. Estas cuentas se mantendrán al valor de la transacción hasta que se extinga

la obligación, por medio del pago, expiración, renuncia por parte del acreedor o transferencia a un tercero.

Mientras que, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado que obedecen a obligaciones en las que la empresa pacta plazos superiores a los normales del negocio y del sector, la medición inicial se realizará de la siguiente manera:

- Cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago, o
- Cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

La medición posterior de las anteriores cuentas por cobrar se realizará por el costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo es el resultado de multiplicar el valor en libros de los préstamos por pagar por la tasa de interés efectiva, durante el término que exceda el plazo normal del pago.

Las empresas revelarán para cada clasificación de las cuentas por pagar información relativa a plazos, tasas de interés, vencimiento, restricciones impuestas, así como la justificación de la determinación de la tasa de interés establecidas para el cálculo del componente de financiación, entre otros aspectos relevantes.

PRÉSTAMOS POR PAGAR

Los préstamos por pagar corresponden a recursos financieros recibidos por la entidad o la empresa para su uso, que representará una salida de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento financiero.

Las Entidades de Gobierno, reconocerán los préstamos por pagar en el momento que surja la obligación y realizará la medición inicial por el valor recibido (valor del préstamo menos los costos de transacción). La medición posterior de este pasivo se realizará a costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses.

El costo efectivo es el resultado de multiplicar el valor en libros de los préstamos por pagar por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que iguala los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

La baja en cuentas se realizará cuando se extinga la obligación que la origino, mediante el pago, expiración, renuncia del pago por parte del acreedor o transferencia a un tercero.

La entidad deberá realizar las revelaciones correspondientes de acuerdo a dos criterios: origen de la deuda, interna o externa, y por el plazo pactado, corto o largo plazo. Así las cosas, se revelará las principales condiciones de la deuda, los costos de transacciones, tasas de negociación, tasas efectivas, gastos por intereses, y demás información relevante.

Para las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las cuentas por pagar también son clasificadas al costo amortizado, con independencia de que se origine en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general, por tanto, la medición inicial corresponde al valor recibido. Cuando las partes pacten una tasa de interés menor a la tasa de interés del mercado, la medición inicial se realizará por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares.

La medición posterior, baja de cuentas y revelaciones será de la misma manera que lo realizan las entidades de gobierno.

Como consecuencia de lo anterior, las cuentas por pagar y préstamos por pagar medidos al costo amortizado, deberán realizar la amortización del componente financiero de forma periódica como un mayor valor de la cuenta por pagar o préstamo por pagar y como un gasto del resultado del período. En los casos en los cuales los recursos por el préstamo recibido se destinen a la financiación de un activo apto, los costos de financiación se llevarán como un mayor valor del activo.

Ahora bien, para efectos de la presentación, es viable que una cuenta por pagar o un préstamo por pagar, se clasifique en porciones corrientes o no corrientes, según plazos de vencimiento, tal como puede observarse en la guía de aplicación para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, publicada en la página web de la CGN.

CONCEPTO No. 20172000034011 DEL 23-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Deudores Pasivos estimados Ingresos no tributarios
	SUBTEMAS	Registro la cuota de auditaje a favor de la Contraloría Departamental del Valle en la tesorería de la Gobernación del Valle. Tratamiento contable en el cierre anual de la cuenta 2715 - Provisión para prestaciones sociales. Pagos en exceso por concepto de cesantías retroactivas originado por la liquidación de la misma cuando el funcionario se encuentra en encargo.

Doctora
LUZ ENELIA BARBOSA RAMÍREZ
Asesora
Contraloría Departamental del Valle del Cauca
Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500021282 de fecha abril 27 de 2017, en la que solicita concepto sobre los siguientes temas:

1. Registro de la cuota de auditaje que consignan los Institutos Descentralizados a favor de la Contraloría Departamental del Valle en la tesorería de la Gobernación del Valle.
2. Tratamiento contable en el cierre anual de la cuenta 2715 - Provisión para prestaciones sociales.
3. Contabilización de las cesantías retroactivas con saldo negativo originada por la liquidación de la misma cuando el funcionario se encuentra en encargo.

CONSIDERACIONES

1. REGISTRO CONTABLE DE LOS RECURSOS RECIBIDOS POR CONCEPTO DE CUOTAS DE FISCALIZACION

La Contaduría General de la Nación, mediante concepto N° 20122000030171 de fecha 25 de octubre de 2012, dirigido a la Doctora Constanza Jiménez Trujillo, funcionaria del área contable de la Gobernación Valle del Cauca, quien consultó sobre el procedimiento contable para registro de la cuota de auditaje de la Contraloría Departamental, que envían los Institutos Descentralizados y que el Departamento del Valle debe transferirla periódicamente a la Contraloría Departamental, señaló lo siguiente:

“Teniendo en cuenta que la Contraloría Departamental figura como una entidad autónoma, con ingresos propios, la cuota de fiscalización y auditaje que por ley le transfiere la Gobernación y las entidades descentralizadas, se registra en la subcuenta 512002-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, con contrapartida en la subcuenta 244014-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, y es objeto de reporte en el formulario de operaciones recíprocas.

Por su parte, la Contraloría Departamental debe utilizar para reconocer contablemente esta operación, la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con contrapartida en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora, los recursos consignados por las entidades descentralizadas en las cuentas bancarias de la Gobernación con destino al pago de la Cuota de fiscalización y auditaje, la Gobernación los debe reconocer en la contabilidad, mediante un débito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, que se disminuye con el giro de los mismos a la respectiva entidad de control fiscal.” (Subrayado fuera de texto)

2. RECONOCIMIENTO DE PASIVOS ESTIMADOS POR OBLIGACIONES LABORALES

El párrafo 117 del Régimen de Contabilidad Pública precedente define el principio devengo o causación así:

“Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El

reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”.

Así mismo en los párrafos 227, 228, 229 y 233 de la Norma Técnica relativa a los pasivos describe las Obligaciones laborales y de seguridad social integral así:

“227. Noción. Comprenden las obligaciones originadas en la relación laboral en virtud de normas legales, convencionales o pactos colectivos, así como las derivadas de la administración del sistema de seguridad social integral.

228. Las obligaciones laborales y de seguridad social integral deben reconocerse por el valor de la obligación a pagar. Por lo menos al final del período contable debe registrarse la materialización de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, por concepto de las prestaciones a que tienen derecho los funcionarios.

233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte En el Catálogo General de Cuentas contenido en Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta de los pasivos estimados relacionadas con las prestaciones sociales, así:

“2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos.” (Subrayado fuera de texto)

3. CONTABILIZACIÓN DE LAS CESANTIAS RETROACTIVAS CON SALDO NEGATIVO (CUENTA POR COBRAR AL FUNCIONARIO) ORIGINADA POR LA LIQUIDACIÓN DE LA MISMA CUANDO EL FUNCIONARIO SE ENCUENTRA EN ENCARGO)

El párrafo 117 del Régimen de Contabilidad Pública precedente define el principio devengo o causación así:

“Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. E

reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1470 OTROS DEUDORES, así:

“Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores”

CONCLUSIONES

1. REGISTRO CONTABLE DE LOS RECURSOS RECIBIDOS POR CONCEPTO DE CUOTAS DE FISCALIZACION

Teniendo en cuenta que la Contraloría Departamental es un órgano autónomo con ingresos propios, la cuota de fiscalización y auditaje que por ley le transfiere la Gobernación y las entidades descentralizadas, debe registrarse en la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con contrapartida en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, las entidades públicas responsables del pago al reconocer la obligación correlativa, registrarán las cuotas de fiscalización en la subcuenta 512002-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS con contrapartida en la subcuenta 244014-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, y es objeto de reporte en el formulario de operaciones recíprocas.

Ahora, los recursos consignados por las entidades descentralizadas en las cuentas bancarias de la Gobernación con destino al pago de la Cuota de fiscalización y auditaje, la Gobernación los debe reconocer en la contabilidad, mediante un débito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, que se disminuye con el giro de los mismos a la respectiva entidad de control fiscal.

Por su parte, para reconocer esta operación, la Contraloría Departamental debita la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y, como contrapartida, un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

2. RECONOCIMIENTO DE PASIVOS ESTIMADOS POR OBLIGACIONES LABORALES

De conformidad con las normas legales vigentes sobre prestaciones sociales, una entidad adquiere obligaciones con el empleado desde el momento en que inicia la actividad laboral para la cual ha sido vinculada o contratada, razón por la que la entidad debe ir provisionando dicha obligación debitando la subcuenta 510117 vacaciones, de la cuenta 5101 SUELDOS Y SALARIOS, o la subcuenta 520216-vacaciones, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS según corresponda, con crédito en la subcuenta 271503-vacaciones, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES.

La reclasificación de pasivo estimado a pasivo real, debe efectuarse en el momento en que de conformidad con el régimen laboral aplicable, nace para el empleado el derecho, independientemente de que este se ejerza con posterioridad, trasladando la partida del pasivo estimado a pasivo real mediante un débito a la subcuenta 271503-vacaciones, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES y un crédito a la subcuenta 250504-vacaciones, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Como consecuencia de lo anterior, la provisión por concepto de la prima de servicios reconocida durante el transcurso del segundo semestre de una vigencia fiscal debe mantenerse y revelarse en los estados financieros con corte a 31 de diciembre de la vigencia fiscal respectiva, por cuanto representa el valor estimado de una obligación presente a cargo de la entidad por las acreencias laborales que se están gestando y que se formalizan cuando se cumplan todos los requisitos establecidos en la norma que regula esta prestación.

3. CONTABILIZACIÓN DE LAS CESANTIAS RETROACTIVAS CON SALDO NEGATIVO (CUENTA POR COBRAR AL FUNCIONARIO) ORIGINADA POR LA LIQUIDACIÓN DE LA MISMA CUANDO EL FUNCIONARIO SE ENCUENTRA EN ENCARGO)

Si la entidad, al revisar el valor de las obligaciones a favor de los empleados que tienen derecho al pago de cesantías retroactivas, encuentra que los pagos realizados exceden el valor de las obligaciones a cargo de la misma y que es exigible legalmente, debe reconocer el derecho respectivo por tal diferencia mediante un débito en subcuenta 147590 Otros deudores de la cuenta 1475 OTROS DEUDORES y un crédito en 510124 Cesantías de la cuenta 5101 SUELDOS Y SALARIOS si el pago ocurrió en el periodo contable, en tanto que acreditará la subcuenta 481008 Recuperaciones de la cuenta 4810 EXTRAORDINARIOS si tal flujo se produjo en periodos anteriores.

Este activo se acreditará con el reconocimiento de obligaciones causadas a favor de tales funcionarios en los periodos posteriores o con el reintegro que éstos realicen cuando abandonen el cargo.

CONCEPTO No. 20172000034441 DEL 27-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Oportunidad en el reconocimiento de Cuentas por pagar y gastos asociados Clasificación de los gastos de administración y operación Determinación del valor de un bien recibido a precio cero

Doctora

MARGARITA MARÍA VELANDIA

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el Nº 2017-550-002484-2 del 19 de Mayo de 2017, mediante la cual consulta en el contexto de la normatividad adoptada por la Resolución 533 de 2015:

1. Las cuentas por pagar por concepto de prestación de servicios deben causarse mensualmente? O esta provisión se debe realizar al final de la vigencia?
2. Todas las cuentas de proveedores deben provisionarse? Teniendo en cuenta que no hay provisiones?
3. Para las vigencias expiradas qué cuenta de gasto se utiliza, teniendo en cuenta que la cuenta 5815 Ajuste de Ejercicios anteriores fue eliminada?
4. Las nóminas de senadores y de las unidades de trabajo legislativo deben clasificarse en gastos de operación?

5. Cuando se reciben bienes a valor líquido cero, cuál es el valor a tener en cuenta para su registro?

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Nuevo Marco Normativo establece los conceptos que deben observarse en la preparación y presentación de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno, con el objeto entre otros, de ayudar a quienes preparan y presentan la información financiera, para lo cual deberán observar y aplicar pautas básicas o macro-reglas constituidas en los Principios de contabilidad, de los cuales cabe mencionar los principios de Devengo y de Esencia sobre forma definidos como:

Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Así mismo, al definir los elementos de los estados financieros hace referencia al reconocimiento de los pasivos como, *una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.*

Ahora, la Norma de Cuentas por Pagar del Nuevo Marco Normativo, señala:

3.1. Reconocimiento. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

3.3. Medición inicial. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

3.4. Medición posterior. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción.

Para el reconocimiento de los de gastos, el Marco conceptual determina los criterios para el reconocimiento de los gastos o costos señalando en el numeral 6.2.4: Reconocimiento de gastos y costos *Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.*

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes. (...) (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el CGC expedido por la Resolución 620 de 2015 describe el Grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, como: *En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.*

Por su parte en el Reconocimiento, que es el proceso de incorporación en el estado de situación financiera de un hecho económico que genera un potencial de servicio asociado, es necesario que el elemento a incorporar pueda medirse con fiabilidad, esto es, que *tenga un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce.*

Es así como, *se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.*

Y en referencia a la medición fiable, el Nuevo Marco normativo señala: *Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.* (Subrayado fuera de texto)

Para efecto de la medición de los activos se presentan diferentes bases de medición como son: costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado,

valor neto de realización y valor en uso, de los cuales haremos referencia al costo de reposición.

6.3.4.4. Costo de reposición: El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este ...

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad.

Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo... (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar en relación con los puntos 1, 2 y 3:

Según lo establecido por el Principio contable de Devengo, los hechos económicos se reconocerán en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, es decir cuando surja la obligación que incidirá en el resultado del período. Alternamente, el reconocimiento del pasivo se realizará cuando se produzca el hecho económico con independencia de las formas legales que dan origen al mismo, según lo prescribe el Principio contable de esencia sobre forma.

En consecuencia, la entidad reconocerá el gasto y la obligación presente, producto del servicio prestado, en el momento en que se reciba el bien o el servicio, y no esperarse al final del período contable; si su ejecución se produce progresivamente, mensualmente deberá registrarse la parte causada.

Respecto de las provisiones, a partir de la aplicación del Nuevo Marco normativo, todas las obligaciones a proveedores deberán causarse directamente en la cuenta correspondiente al hecho económico que se pretende contabilizar, en el grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, en el momento en que surjan dichas obligaciones, afectando simultáneamente el estado de resultados.

El concepto de vigencias expiradas es propio de la regulación presupuestal más no contable. Contablemente el registro deberá efectuarse en consonancia con lo estipulado en los párrafos inmediatamente anteriores y por lo tanto en el momento del pago deberá cancelarse el pasivo que debió registrarse en el período contable en que se recibieron los bienes o servicios en debida forma, tal como lo establece el procedimiento contable “Definición del atributo contable 40-Bienes y servicios causados” definido para las entidades que hacen parte del SIIF.

Ahora bien, si por alguna circunstancia de carácter excepcional, el respectivo gasto no fue reconocido en el período contable en que se recibieron los bienes o los servicios, la entidad deberá atenerse a lo dispuesto en la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

4. Las nóminas de senadores y de las unidades de trabajo legislativo deben clasificarse en gastos de operación?

Conforme a la clasificación a que hace referencia la Resolución N° 620 de 2015, los gastos de operación y administración quedaron incorporados en un único grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, en el cual se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, siempre que no deban ser registrados como costos. Por tanto, a partir del 1º de enero de 2018, fecha señalada en el cronograma para la aplicación plena del Nuevo Marco Normativo de Contabilidad pública, por las entidades de Gobierno, los gastos a que se refiere deberán clasificarse en el grupo aquí mencionado.

5. Cuando se reciben bienes a valor líquido cero, cuál es el valor a tener en cuenta para su registro?

Para reconocer un activo es necesario asignarle un valor monetario a través de la medición fiable, que en el caso de activos recibidos a valor cero se determinará aplicando el costo de reposición que comprende los recursos que se tendrían que utilizar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio del activo existente, o el valor de un activo que sea similar al que se controla, todo ello de conformidad con los parámetros definidos en sus políticas contables para el reconocimiento de los activos de Propiedades, planta y equipo.

En caso de no existir medición fiable, no hay lugar al reconocimiento de un activo, pero deberán efectuarse las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20172000089891 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a efectuar para los gastos de defensa que cancela la aseguradora Mapfre por las pólizas de responsabilidad civil adquiridas por el Ministerio de Defensa Nacional.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a efectuar para los gastos de defensa que cancela la aseguradora Mapfre por las pólizas de responsabilidad civil adquiridas por el Ministerio de Defensa Nacional.

Doctora
CLARA INES CHIQUILLO DIAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043392, del día 22 de septiembre de 2017, en la cual se señala:

“En virtud del hallazgo realizado por la Contraloría General de la República en el informe de auditoría de la vigencia 2016, con toda atención me permito solicitar su colaboración en el sentido (sic) emitir concepto respecto del procedimiento contable aplicable bajo el Régimen de Contabilidad Pública y Nuevo Marco Normativo, para los gastos de Defensa (Honorarios Profesionales de abogados defensores y cauciones judiciales), que cancela la aseguradora en virtud de las Pólizas de Responsabilidad Civil, así:
Hallazgo – “Siniestros – Reclamaciones – Indemnizaciones”

“La Aseguradora MAFPRE informó a la Contraloría siete (7) siniestros que están pendientes de reconocer por parte de la aseguradora y se encuentran en proceso de estimación por valor de \$1.303.309.619,00, que corresponden a la póliza de responsabilidad Civil Servidor Público. La Contraloría en el hallazgo manifiesta que “la Entidad no reconoció en la cuenta de orden deudora 812004 – Litigios y mecanismos alternativos – Administrativas, el valor de los siniestros en cuantía de \$1.303.309.619,00, por lo tanto esta cuenta y la 890590 – Derechos Contingentes – Otros, se encuentran subestimadas.

Lo anterior obedece a debilidades en la aplicación de los procedimientos contables, adoptados mediante Resolución 356 de 2008, respecto del reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales y Reconocimiento contable de procesos de responsabilidad cuando la compañía aseguradora realiza pagos de la indemnización de los siniestros y existe previamente un cargo al funcionario responsable.”

Consideraciones:

La póliza de Responsabilidad Civil que adquiere el Ministerio de Defensa Nacional “ampara los perjuicios o detrimentos patrimoniales causados a la entidad como consecuencia de decisiones de gestión incorrectas pero no dolosas adoptadas y/o ejecutadas o inejecutadas por los servidores públicos y/o funcionarios con regímenes de responsabilidad, similares a los de los servidores públicos cuyos cargos se encuentran dentro de la póliza.

También cubre los gastos de defensa (Honorarios Profesionales de abogados defensores y cauciones judiciales) según los límites por etapas procesales establecidos en este

documentos en todo tipo de procesos penales siempre que se trate de delitos no dolosos, civiles, administrativos iniciados por entes de control procuraduría, Contraloría o similares o por cualquier organismo oficial, en los que se discuta la responsabilidad correspondiente a los cargos asegurados”.

El Ministerio de Defensa Nacional Unidad Gestión General, no reconoce en la contabilidad el valor de \$1.303.309.619,00, toda vez que lo que recibe la entidad es la Defensa para los servidores públicos que ampara dicha póliza y no genera erogación para el Ministerio; los gastos de Honorarios Profesionales de abogados defensores y cauciones judiciales los realiza la aseguradora.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece en los siguientes numerales:

“117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”

3. PROCESO CONTABLE

61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular...

(...)

63. La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. Para garantizar estas características de los estados, informes y reportes contables, la revelación implica la presentación del conjunto de criterios o pautas particulares, seguidas en la

etapa previa de reconocimiento, así como la manifestación de la información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública...

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.

(...)

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable...

(...)

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y

obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.

309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible. ” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar obligaciones a cargo de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990590-Otras Responsabilidades Contingentes.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la obligación incorporada en el balance.
- 2- La extinción de la causa que dio origen a la operación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las otras obligaciones contingentes.

9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 91- Responsabilidades Contingentes.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor contabilizado por créditos en las cuentas de orden del grupo 91- Responsabilidades Contingentes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor contabilizado por débitos en las cuentas de orden del grupo 91- Responsabilidades Contingentes. "(Subrayados fuera de texto)

2. Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, incorporado al Marco Normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)

6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

(...)

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.

(...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución Nº 525 del 13 de septiembre de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable”, establece:

“2.1.3 Revelación

Es la etapa en la que la entidad sintetiza y representa la situación financiera, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados financieros. Incluye la presentación de estados financieros y la presentación de notas explicativas.

(...)

2.1.3.2 Presentación de notas a los estados financieros

Es la subetapa en la que se integra información cuantitativa y cualitativa que explica los hechos económicos presentados en la estructura de los estados financieros, con el fin de proporcionar información relevante para un mejor entendimiento e interpretación de la posición financiera y el desempeño de la entidad.

Las notas explicativas permiten conocer situaciones que caracterizan particularmente a la entidad y a las realidades de su proceso contable; también presentan información adicional sobre situaciones que no necesariamente afectan la estructura de los estados financieros pero que son relevantes para los usuarios de la información.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Ministerio de Defensa Nacional, actúa en calidad de tomador de la póliza de responsabilidad civil, y es la persona que incurre en costos y gastos en el momento de la adquisición de la misma, por su parte, Mapfre es la aseguradora y la entidad encargada de cubrir los gastos de defensa de los cargos asegurados y amparar a la Entidad Contable Pública de un detrimento patrimonial producto de las decisiones incorrectas tomadas por los servidores y/o funcionarios públicos.

Bajo este entendido, se precisa:

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Considerando el principio de devengo establecido en Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y adoptado mediante la Resolución Nº 355 de 2007, en donde los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período; es preciso señalar que la Entidad Contable Pública no podrá reconocer una cuenta por pagar ni un gasto.

No podrá reconocer una cuenta por pagar la Entidad Contable Pública, al no existir la obligación de pagar recursos económicos a terceros; toda vez que la responsabilidad del pago de gastos de defensa es competencia de la aseguradora y no del asegurado.

Así mismo, no podrá reconocer un gasto por erogaciones asociadas a defensa, al no configurarse una salida de recursos, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable de la Entidad Contable Pública.

Por lo anterior, el procedimiento contable que la Entidad Contable Pública deberá llevar a cabo con respecto a los gastos de defensa, se enmarca dentro de la norma de Proceso Contable, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y adoptada mediante la Resolución Nº 355 de 2007, el cual establece, efectuar manifestaciones en las correspondientes notas de información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública.

Ahora bien, la Entidad Contable Pública deberá analizar las situaciones que conllevan a la utilización de la póliza de responsabilidad civil adquiridas para servidores y/o funcionarios públicos, a fin de identificar contingencias por eventuales incertidumbres en la cobertura de la misma, y de ser este el caso, el Ministerio de Defensa Nacional deberá entrar a registrarlas en cuentas de orden mediante un débito en la cuenta 9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES y un crédito en la 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

2. Entidades de Gobierno

Considerando el principio de devengo establecido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, en donde los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o sus equivalentes, es decir, el reconocimiento bajo éste

principio se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo; es preciso señalar que la Entidad Contable Pública no podrá reconocer un pasivo ni un gasto.

No podrá reconocer un pasivo la Entidad Contable Pública, al no existir una obligación presente pues la salida de recursos en forma de efectivo y sus equivalentes se puede evitar, adicional, no podrá reconocer un pasivo al no esperar desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio; toda vez que la responsabilidad del pago ante terceros por gastos de defensa, es competencia de la aseguradora y no del asegurado.

Así mismo, no podrá reconocer un gasto por erogaciones asociadas a defensa, al no configurarse un decremento en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producido a lo largo del periodo contable de la Entidad Contable Pública.

Por lo anterior, el procedimiento contable que la Entidad Contable Pública deberá llevar acabo con respecto a los gastos de defensa, se enmarca dentro de la actividad de Presentación de notas a los estados financieros de la etapa de revelación contenida en la norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, anexo a la Resolución N° 525 de 2016, el cual establece que también se podrá presentar información adicional sobre situaciones que no necesariamente afectan la estructura de los estados financieros pero que son relevantes para los usuarios de la información.

Ahora bien, la Entidad Contable Pública deberá analizar las situaciones que conllevan a la utilización de la póliza de responsabilidad civil adquiridas para servidores y/o funcionarios públicos, a fin de identificar contingencias por eventuales incertidumbres en la cobertura de la misma, y de ser este el caso, el Ministerio de Defensa Nacional deberá entrar a evaluar la posibilidad de reconocer un pasivo contingente en cuentas de orden mediante un débito en la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES y un crédito en la 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA(DB).

CONCEPTO No. 20172000106321 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables que se deben utilizar para controlar la ejecución de los recursos recibidos en administración

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables que se deben utilizar para controlar la ejecución de los recursos recibidos en administración

Doctora

AMELIA ESCOBAR

Contadora

Instituto de Investigaciones en Recursos Biológicos Alexander Von Humboldt

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Apreciada doctora Amelia Escobar:

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500029082, del día 12 de junio de 2017, en la cual se señala:

“..., para el manejo de recursos recibidos en administración, el cual para el marco contable precedente es la cuenta 2453 y para el nuevo marco normativo de las entidades de gobierno es la 2902, teniendo como dinámica un crédito al momento de recibir los recursos y un débito cuando se ejecutan los mismos, es posible controlar la ejecución del proyecto o convenio mediante cuentas auxiliares creadas en la 2453 (a partir de 2018, 2902) y no hacer uso de las cuentas de orden 8355 y 9355?. La pregunta es debido a la operatividad de nuestro software es más favorable para nosotros manejarla por auxiliares y terceros en la cuenta 2453 y no en cuentas de orden, lo que nos está (Sic) ocasionando que debemos registrar de forma manual los mismos valores en los mismos conceptos que se encuentran detallados en los auxiliares de las cuentas 2453 en las cuenta de orden, generando reprocesos en nuestra entidad.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, anexo a la Resolución N°355 de 2007, establece en los siguientes numerales:

“9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

308.... Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.

(...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, versión 2007.16, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN
DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- Las erogaciones por la ejecución del proyecto.

SE ACREDITA CON:

- 1- Su cancelación al finalizar el proyecto.

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- La disminución de los pasivos.
- 2- Su cancelación al finalizar el proyecto.

SE ACREDITA CON:

- 1- Los ingresos obtenidos en la ejecución del proyecto.
- 2- Los pasivos constituidos en la ejecución del proyecto. (Subrayados fuera de texto)

Entidades de Gobierno

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015, establece:

"2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de las erogaciones por la ejecución del proyecto.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las erogaciones acumuladas cuando finalice el proyecto.

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de la cancelación de los pasivos.
- 2- El valor de los saldos acumulados de ingresos y pasivos cuando finalice el proyecto.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ingresos obtenidos en la ejecución del proyecto.
- 2- El valor de los pasivos adquiridos en la ejecución del proyecto.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La obligación que asume el administrador se registra en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, en aplicación de la Resolución N° 356 de 2007 y en la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución N° 620 de 2015 y como consecuencia de la aplicación de las Resoluciones N° 533 de 2015 y 484 de 2017 y sus modificaciones.

Por su parte, durante toda la vida del proyecto, le corresponde a la Entidad Contable Pública acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Ahora bien, por lo menos mensualmente se deben realizar legalizaciones de la ejecución de los recursos; con estas, se debita la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN en aplicación de la Resolución N° 356 de 2007, y en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de las Resoluciones N° 533 de 2015 y 484 de 2017; y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, sin perjuicio del reconocimiento de los descuentos y retenciones que se deriven de la respectiva transacción.

En este sentido, no es posible controlar la ejecución acumulada del proyecto o convenio mediante cuentas auxiliares creadas en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION y dejar de hacer uso de las cuentas de orden; ya que como puede observarse los propósitos del registro a nivel de cuentas de orden son diferentes a los efectuados a nivel de cuentas de Balance General o Estado de Situación Financiera, pues en las cuentas de orden se trata de acumular y presentar el total de la ejecución del proyecto durante todo el tiempo de su ejecución, en tanto que en las cuentas de pasivo se trata de registrar y controlar en cualquier momento, el saldo de la obligación del ejecutor, de los recursos que le han sido conferidos en administración y que aún no han sido objeto de legalización.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017

20172000048901 del 15-08-2017

20172000105251 del 16-11-2017

20172000110651 del 21-12-2017

20172000102391 del 14-11-2017

3.12 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**CONCEPTO No. 20172000000421 DEL 06-01-2017**

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1	TEMA	Beneficios a los empleados Otros ingresos Gastos de administración y operación / Gastos de ventas
	SUBTEMA	Medición de los beneficios a los empleados a largo plazo Reconocimiento de las variaciones que aumentan o disminuyen los pasivos por beneficios a empleados a largo plazo

Doctor

RUBÉN GUILLERMO JUNCA MEJÍA

Director General

Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007975-2, del 09 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“CONSULTA 1

Teniendo en cuenta lo indicado en el concepto 21 de 2007 de fecha 24 de abril de 2007 de la Secretaria General, es decir, “la norma que regula el Reconocimiento por Permanencia señala que un empleado público del Distrito Capital tendrá derecho a este elemento salarial siempre y cuando hubiese laborado a su servicio de manera ininterrumpida por cinco años, si un funcionario adquiere el derecho a dicho beneficio el 31 de diciembre de 2021, se debe reconocer a 31 de diciembre de 2016 un pasivo a largo plazo por la quinta establecida mediante medición actuarial para ese período y así sucesivamente?

CONSULTA 2

Si la respuesta a la pregunta anterior es si y las variables utilizadas para la proyección, tal como el IPC o total anual recibido en cada año, difieren con el valor real en cada vigencia

debe realizarse el ajuste correspondiente en cada año, es decir, afectar el ingreso o el gasto?”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Con respecto a los principios de contabilidad, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución No. 533 de 2015, en el numeral 5, entre otros, define los siguientes:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera del texto)

Sobre los beneficios a empleados las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 533 de 2015, establece:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados;
- b) requerimientos legales en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o

c) obligaciones implícitas asumidas por la entidad, de manera excepcional, producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

Se presume que no se ha creado una expectativa válida ante terceros, si el acuerdo no ha sido comunicado a los afectados de forma suficientemente específica y explícita, si se espera que transcurra un largo periodo antes de que la entidad cumpla con los compromisos asumidos o si el cumplimiento de estos se realiza durante un tiempo significativamente extenso. (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, los diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición

Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Para el efecto y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...) Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales." (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

CONSULTA 1

En aplicación del principio de devengo, los gastos y pasivos por concepto de beneficios a favor de los empleados deben reconocerse gradualmente en la medida que la entidad recibe los servicios que estos le prestan, con independencia de la fecha en la que se genere el flujo de efectivo; es decir, cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Así las cosas, la entidad deberá identificar y clasificar los Reconocimientos por Permanencia como pasivos por beneficios a empleados a largo plazo, toda vez que corresponden a obligaciones implícitas asumidas por la misma, que representará una obligación que deberá liquidar y/o pagar a los empleados dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo, o en un periodo mayor, en la medida que surja la obligación de pago.

Por su parte, los modelos basados en la ciencia actuarial, que impliquen el conocimiento y aplicación de elementos estadísticos relacionados con las probabilidades y las matemáticas financieras se requieren esencialmente para la estimación del valor presente de pasivos por beneficios a empleados a largo plazo, debido a las incertidumbres sobre pagos futuros, temporales, que se elaboran a partir de múltiples variables.

La estimación del pasivo por concepto de beneficios a los empleados a largo plazo debe

evaluarse al final de cada periodo contable, como mínimo, de conformidad con lo señalado en el numeral 5.2.2., Capítulo II, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

CONSULTA 2

Cada vez que se realice una nueva estimación del valor presente de pasivos por beneficios a empleados a largo plazo, por actualización de las múltiples variables usadas para la medición actuarial, generará variaciones que aumentan o disminuyen el pasivo previamente reconocido. En ese sentido, dichas variaciones afectarán en menor o mayor valor el saldo reconocido en la cuenta 2512 – BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y su contrapartida se reconocerá en la subcuenta 510812 – Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 5108 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, en la subcuenta 521212 – Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 5212 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, o en la subcuenta 480837 - Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 4808 – INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000105931 DEL 24-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Precedente
	TEMAS	Pasivos pensionales
	SUBTEMAS	Sustituciones pensionales en controversia judicial

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Pasivos pensionales
	SUBTEMAS	Sustituciones pensionales en controversia judicial

Coronela
LIDIA EMILCE ARIAS ARIAS
Subdirectora Financiera
Caja de Sueldos de Retiro de las Fuerzas Militares - CREMIL
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2017-550-004645-2, del 19 de octubre de 2017, mediante la cual informa que la entidad fijó como política interna: “el proceso de exclusión de nómina del personal titular de asignación de retiro y beneficiarios de sustitución, que por controversia judicial se encuentren suspendidos, y trasladar los montos excluidos a recursos propios de la Entidad a fin de evitar el riesgo que sean cobrados dineros de dicha cuenta sin corresponder.”

También nos aclara que actualmente “los estados financieros de la Entidad presentan en la cuenta Acreedores Varios (Código 2425), dineros causados tras el fallecimiento de militares vinculados a esta Caja en goce de asignación de retiro y cuyo derecho a la sustitución de la misma se encuentra en discusión o pleito ante los jueces de la República.”

Por lo anteriormente expuesto, se solicita concepto a la Contaduría General de la Nación, en cuanto a si las implicaciones de la decisión implementada por la Entidad, permiten que aquellos pasivos por concepto de sustitución pensional suspendidos se reconozcan en los estados financieros como ingresos de la vigencia para la Entidad, teniendo como contrapartida una disminución al rubro de acreedores varios y, de otra parte, si es posible implementar una política contable que permita apropiar al ingreso recursos reconocidos como pasivos exigibles por los conceptos antes mencionados, pero inciertos debido a su antigüedad u otros factores que no permitan establecer fiablemente el momento del desembolso. Lo anterior, en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública precedente y del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

3. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El numeral 9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos, del Régimen de Contabilidad Pública precedente, establece:

“202 Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

203. Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.”

Por su parte la Resolución 634 de 2014 “Por la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los fondos de reservas de pensiones y se dictan otras disposiciones”, establece en el numeral 3 lo siguiente:

“Las obligaciones pensionales exigibles, tales como la nómina de pensiones, las cuotas partes de pensiones y de bonos pensionales, y las reliquidaciones, se registrarán debitando la subcuenta 320701-Capital de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 3207-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2570-OBLIGACIONES DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES.

El pago de las obligaciones pensionales se registrará debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 2570-OBLIGACIONES DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

Atendiendo lo anterior, en relación con las asignaciones de retiro existe la obligación presente a partir del derecho legal que asiste al beneficiario de la asignación de retiro, bien sea en forma directa o a través de sus sustitutos, siendo objeto de discusión judicial definir entre los terceros quien o quienes son los sustitutos del beneficio pensional y en algunos casos, qué proporción de la asignación corresponde a cada beneficiario o sustituto.

Solo sería viable la cancelación del pasivo con efecto en el patrimonio (no en el ingreso), si estuviera en incertidumbre el derecho a la asignación de retiro y se buscara el

reconocimiento de dicho derecho a través de un proceso judicial en contra de CREMIL, caso en el cual esa entidad procedería a cancelar la obligación reconocida, y a aplicar el procedimiento de contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.

4. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco conceptual del marco normativo para entidades de gobierno establece en torno a los pasivos:

“Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.” (Subrayado fuera de texto)

“Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.” (Subrayado fuera de texto).

Como se observa, los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados, y en el caso que nos ocupa la obligación tuvo origen legal en el momento en que se reconoció el derecho consolidado a la asignación de retiro, situación ante la cual Cremil deberá erogar recursos frente al personal militar y, con posterioridad a su fallecimiento, frente a sus sustitutos o beneficiarios.

En el caso de que se haya reconocido la nómina del vinculado fallecido y se constate que nadie tiene derecho a la sustitución pensional, dado que al momento de reconocer el pasivo por la nómina se disminuyó el valor del cálculo actuarial reconocido por la entidad, procederá la reversión del pasivo y el incremento del cálculo actuarial correspondiente. En la siguiente actualización del cálculo actuarial se reconocerá el efecto de retirar la historia laboral del afiliado fallecido, sin sustitutos o sobrevivientes con derecho a sustitución pensional.

De conformidad con lo antes expuesto, se establece que la asignación de retiro reconocida al afiliado fallecido representa una obligación presente que da lugar a reconocer el pasivo con efecto en el patrimonio, y que, mientras no exista incertidumbre en la existencia de la obligación o en la probable salida de los recursos para liquidarla,

deberá mantenerse reconocida y medida, pues lo que está en controversia no es el derecho de asignación de retiro sino el tercero o terceros que, ante el fallecimiento del militar vinculado, tiene(n) derecho a la sustitución pensional y el momento en que se hará el desembolso de conformidad con el fallo judicial definitivo.

CONCLUSIONES

Tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, como en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en relación con una asignación de retiro reconocida existe la obligación presente, la cual se mantendrá vigente en tanto se acredite la existencia de derechos en sus sustitutos o sobrevivientes.

De conformidad con lo anterior, mientras la controversia judicial no ponga en discusión la existencia de derechos de sustitución pensional sino que se supedita a determinar o dilucidar, a través de sentencia judicial, quién o quiénes tienen los derechos de sustitución pensional frente a la asignación de retiro del personal fallecido, no es viable dejar de reconocer contablemente la obligación, pues existe la obligación presente derivada del reconocimiento de la obligación de asignación de retiro, se conoce su valor a través de la nómina y resulta claro que deberá liquidarse dicha obligación una vez se dirima quién tiene el derecho de sustitución y en algunos casos en qué proporción o porcentaje.

En tal sentido, la entidad tiene la autonomía para determinar las acciones administrativas y de control tendientes a mitigar el riesgo de que sean cobrados dineros de la nómina de pensionados, sin que ello corresponda como en el caso que nos ocupa, lo cual contablemente se puede revelar y controlar con la reclasificación de la cuenta de nómina de pensiones hacia la cuenta de acreedores, sin afectar el ingreso o el patrimonio, pues como se ha señalado no existe incertidumbre en relación con la existencia de la obligación, con la probable salida de recursos para liquidarla y con la cuantía de la misma.

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, solamente, en caso que se determine que no existen personas con derechos a sustitución pensional, y por algún motivo se haya causado la obligación, procederá la reversión de la misma mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al pasivo reconocido y un crédito en la subcuenta 320701-Capital de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 3207-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVA DE PENSIONES, bajo el Régimen de Contabilidad Pública vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, o mediante un crédito en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 3106- CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES.

Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el supuesto de que, por alguna razón, se haya reconocido la nómina del vinculado fallecido y se constate que nadie tiene derecho a la sustitución pensional, dado que al momento de reconocer el pasivo por la nómina se disminuyó el valor del cálculo actuarial reconocido por la entidad, procederá la reversión del pasivo y el incremento del cálculo actuarial correspondiente. En la siguiente actualización del cálculo actuarial, se reconocerá el efecto de retirar la historia laboral del afiliado fallecido sin sustitutos o sobrevivientes con derecho a sustitución pensional.

CONCEPTO No. 20172000115661 DEL 29-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento y tratamiento contable de las comisiones de estudio a largo plazo de la Universidad.

Doctor

FERNANDO TOBÓN BERNAL
Vicerrector Administrativo
Universidad de Antioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005071-2, del día 17 de noviembre de 2017, en la cual consulta acerca del reconocimiento y tratamiento contable de las comisiones de estudio a largo plazo de la Universidad, de acuerdo con el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, según los siguientes planteamientos e inquietudes:

“1. ANTECEDENTES

La Universidad de Antioquia (en adelante la Universidad) mediante Acuerdo Superior expide el estatuto profesoral de la Universidad de Antioquia, donde apoya la formación de los profesores, mediante el otorgamiento de comisiones de estudio en programas de posgrado, teniendo en cuenta determinados criterios.

Cuando un profesor se encuentra en comisión de estudio, la Universidad lo autoriza para separarse parcial o totalmente de sus funciones, y adelantar estudios de posgrado en las condiciones y modalidades que estipulen los reglamentos. Igualmente, en aquellos eventos en que se autoriza la realización de pasantías o de entrenamientos que se requieran para cualificar la formación de posgrado que ya posee el docente.

Todo profesor, a quien se confiere comisión de estudios, que implique separación total o parcial del ejercicio de las funciones propias de su cargo, por tres o más meses calendario, deberá suscribir con la Universidad un contrato, en el cual deberán quedar claramente detallados los compromisos que adquiere, entre los cuales se incluirá la obtención del título, cuando los estudios que fuere a realizar condujeran a él, y la contraprestación de servicios en la Universidad por el tiempo equivalente al de la comisión. (...)

La Universidad podrá revocar en cualquier momento la comisión de estudios y exigir que el profesor reasuma sus funciones cuando, por cualquier medio, aparezca demostrado que el rendimiento académico o la asistencia no fueren satisfactorios, o se hubieren incumplido las obligaciones propias de la comisión conferida, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias a que hubiere lugar.

El tiempo de la comisión de estudios se entenderá como de servicio activo. (...)

3. ANÁLISIS PARA EL RECONOCIMIENTO

La comisión de estudio que otorga la Universidad a los funcionarios corresponde a un beneficio a empleados de largo plazo, el cual está definido en el estatuto profesoral de la Universidad y ceñido al cumplimiento de los requisitos determinados en el mismo.

Considerando que los beneficios otorgados en la comisión de estudio, están condicionados al cumplimiento parcial o total de la misma, la Universidad debe reconocer en su cumplimiento parcial, un activo por los beneficios pagados por anticipado, según lo definido por las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, se establece que “El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado”.

Por lo anterior, es necesario que para las comisiones de estudio se reconozca todas las erogaciones pagadas al funcionario, como servicios pagados por anticipado. Una vez el empleado regrese de la comisión y cumpla la condición, se llevará el saldo de la cuenta de

activo contra un gasto de beneficios a empleados durante el periodo de contraprestación ya sea total o parcial, teniendo en cuenta la condición de cumplimiento.

4. CONSULTA

Contabilización del otorgamiento del beneficio

Basados en lo expuesto anteriormente y conforme a los lineamientos definidos por las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, se puede concluir que las comisiones de estudios se deben reconocer como un activo y un pasivo medidos al valor presente mediante un estudio actuarial, sin embargo, teniendo en cuenta que las comisiones de estudio están condicionadas al cumplimiento total o parcial de determinados requisitos por parte del profesor, es necesario que la Universidad reconozca un activo derivado del cálculo actuarial al inicio de la comisión, el cual no se encuentra definido en el Catálogo de Cuentas.

Todos los pagos periódicos por beneficios a empleados durante la comisión de estudio, serán registrados como bienes y servicios pagados por anticipado, el cual será amortizado durante el periodo de contraprestación de los servicios.

Por lo anterior, y considerando que en las cuentas definidas por el Catálogo de Cuentas determinado para las Entidades de Gobierno según Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, no se hace referencia específica a la transacción objeto de la presente consulta, muy respetuosamente solicitamos nos indiquen cual debería ser el tratamiento contable integral de las comisiones de estudio.” (Subrayado fuera de texto)

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. (...)

CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio. (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición

Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. En el caso de las cesantías retroactivas, a cargo de la entidad, el beneficio se medirá, como mínimo, al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.

Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo contable. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación que se deriva de servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo es el cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, incluye las cuentas:

“1415 – PRÉSTAMOS CONCEDIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las entidades. (...)

1986 – ACTIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos. (...)

5111 - GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que el reconocimiento contable para las comisiones de estudios de los profesores de la Universidad, se realizará así:

Se reconocerá como activo diferido, cuando se traten de recursos destinados para la realización de estudios que, en principio, no se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del profesor beneficiado, siempre que esté condicionado al posterior cumplimiento de determinados requisitos por parte del profesor, caso en el cual, se registrará un débito en la subcuenta 198605— Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986 – ACTIVOS DIFERIDOS, contra un crédito en la cuenta y subcuenta respectiva al grupo 11 — EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

La cuenta de activo diferido se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones establecidas en el contrato firmado entre la Universidad y el profesor, disminuyendo el activo reconocido inicialmente y registrando un gasto en la subcuenta 511128 — Capacitación docente, de la cuenta 5111 — GENERALES, ya que no se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del profesor beneficiado, así como no se espera el incumplimiento a futuro, de condiciones y requisitos.

En caso de incumplimiento, el profesor deberá asumir el pago de la comisión, por lo que se genera el derecho de cobro por los desembolsos realizados, dado que la Universidad espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del profesor, para ello se reconocerá un préstamo por cobrar, y se seguirá lo contenido en la norma de Préstamos por Cobrar, hasta tanto se produzca el reembolso respectivo. Reconocimiento que se dará de acuerdo a la configuración de uno de los siguientes casos:

- Pago parcial de la comisión:

Se reconocerá un préstamo por cobrar por el valor del activo diferido que aún se encuentra reconocido, para lo cual registra un débito en la subcuenta 141525 — Créditos a empleados, de la cuenta 1415 — PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, contra un crédito en la subcuenta 198605— Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986 — ACTIVOS DIFERIDOS.

- Pago total de la comisión:

En este caso se toma en cuenta tanto la opción en que el profesor debe pagar el total de la comisión sin haber iniciado la amortización, así como en el caso en que por lo acordado en el contrato deba realizar el pago del saldo del activo diferido y del valor ya amortizado.

a. Pago sin amortizaciones

Se reconocerá el préstamo por cobrar, debitando la subcuenta 141525 — Créditos a empleados, de la cuenta 1415 — PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, contra un crédito en la subcuenta 198605— Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986 — ACTIVOS DIFERIDOS, por el valor total de los desembolsos realizados.

b. Pago con amortizaciones

El saldo del activo diferido se reconocerá de igual forma que en el caso del pago parcial de la comisión, y el reconocimiento del valor amortizado se realizará debitando la subcuenta 141525 — Créditos a empleados, de la cuenta 1415 — PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y acreditando la subcuenta 511128 — Capacitación docente, de la cuenta 5111 — GENERALES, si se presentan las condiciones de incumplimiento por parte del profesor en el mismo periodo contable en que se afectó la cuenta del gasto.

En caso de que el incumplimiento se presente en un periodo posterior al de la afectación de la cuenta del gasto, el reconocimiento del valor amortizado se realizará debitando la subcuenta 141525 — Créditos a empleados, de la cuenta 1415 — PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y acreditando la subcuenta 480890 — Otros ingresos diversos, de la cuenta

4808 – INGRESOS DIVERSOS, por el monto que se haya amortizado durante el tiempo transcurrido desde el inicio del periodo de amortización.

- Pagos adicionales por incumplimiento

Si el profesor debe asumir valores adicionales por incumplir el contrato firmado con la Universidad, ésta deberá reconocer todos los cobros adicionales relacionados a la comisión de estudios como un mayor valor del préstamo por cobrar que se genere al profesor, para lo cual debe realizar un debito en la subcuenta 138490 — Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384 — OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480890 – Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808 – INGRESOS DIVERSOS.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos No. 20172000000011 del 04-01-2017
20172000000121 del 05-01-2017
20172000000201 del 05-01-2017
20172000048901 del 15-08-2017

3.13 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.14 PROVISIONES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000064011 del 10-10-2017

3.15 OTROS PASIVOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000000121 del 05-01-2017
20172000054661 del 25-08-2017
20172000106031 del 27-11-2017

3.16 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO

CONCEPTO No. 20172000055091 DEL 30-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Capital Fiscal, Utilidades Del Ejercicio, Utilidades de ejercicios anteriores Préstamos por cobrar Inversiones de administración de liquidez Ingresos sin contraprestación Cuentas por Cobrar Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
	SUBTEMAS	Asuntos diversos relacionados con la aplicación de la normatividad contenida en el Anexo a la Resolución N° 533 de 2015

Doctora

OLGA ROCIO GIL QUINTERO

Líder de Programa Unidad de Contaduría

Secretaría de Hacienda

Alcaldía de Medellín

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002685-2 del 6 de Junio de 2017, mediante la cual consulta:

1. Si el Municipio de Medellín no realiza distribución de excedentes es posible trasladar directamente el saldo de la cuenta 3110-RESULTADOS DEL EJERCICIO a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL?
2. De no poder realizar el traslado el Municipio debe mantener los resultados en la cuenta 3109?
3. Los mayores o menores generados por la corrección de errores de períodos anteriores o por un cambio de política contable se pueden registrar en la cuenta 3105?

4. Según la descripción de la Resolución N° 620 de 2015 las subvenciones se entregan solo a empresas públicas o privadas, cuando se trata del diferencial de tasas en préstamos por cobrar?
5. Si el Municipio entrega préstamos a personas naturales no empresas, por el diferencial de tasa se puede reconocer una subvención?
6. En cuál cuenta se debe reconocer el diferencial de tasa teniendo en cuenta que no son préstamos condicionados?
7. Por los préstamos concedidos a servidores personas naturales, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconoce como gasto por beneficio a empleados?
8. En caso de poder reconocer como gasto por beneficio a empleados, la diferencia entre la tasa de mercado y la tasa cobrada en cual cuenta se reconoce, teniendo en cuenta que no son préstamos condicionados?
9. Cuál es el precio de la transacción de un instrumento de patrimonio que no tiene valor de mercado y que es recibió por el Municipio como una dación en pago dentro de un proceso de cobro persuasivo, o como producto de un proceso concursal cuando el acto administrativo no lo determina?

Al respecto la entidad señala: Esta Alcaldía ha recibido acciones producto de estos procesos y en los actos administrativos de liquidación de sociedades, sólo hace referencia al valor total de la deuda a favor de la entidad pero no se establece el valor de las acciones que se entregan en dación de pago. Por regla general los activos recibidos en estos procesos no alcanzan a cubrir la deuda a cargo de la sociedad liquidada.

10. Se puede considerar que se posee el control no financiero sobre las entidades sin ánimo de lucro?
11. Si estas entidades se consideran con control no financiero se deben incluir en el proceso de consolidación de estados financieros del Municipio, teniendo en cuenta, además, su calidad de entidades sin ánimo de lucro?

En relación con las preguntas 10 y 11 la entidad señala que realiza aportes no patrimoniales a algunas entidades sin ánimo de lucro que complementan o apoyan su objeto social, es el caso de la Corporación Ruta N, Corporación Parque Arvi, Corporación Hospital Infantil Concejo de Medellín entre otras.

12. El hecho de utilizar diferentes tasas la controladora y la controlada para el cálculo de los pasivos pensionales, representa no uniformidad en las políticas contables?

13. Se deben ajustar los estados financieros de la entidad controlada, a fin de asegurar la uniformidad de las políticas contables del grupo?

14. En general, qué aspectos debemos considerar para evaluar la uniformidad o no de las políticas y cuáles temas son relevantes para determinar la realización de ajustes?

En relación con las preguntas 12, 13 y 14 la entidad señala que para el cálculo del pasivo pensional una entidad controlada utiliza la tasa de los bonos emitidos y el Municipio utiliza la tasa de los TES.

15. El párrafo 1 del numeral 2.1.2. del Capítulo V expresa, “las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción.” El término reexpresarán está bien utilizado? Pues éste implica volver a expresar, por lo cual en nuestra opinión se debe modificar por “conservar”, por tratarse de partidas NO monetarias

16. La revelación sobre las diferencias de cambio netas reconocidas en el patrimonio aplica solo en el caso de conversión de estados financieros?

17. Es posible crear códigos para registrar los ingresos por concepto de cuerpo de bomberos, expedición de certificados, grúa y parqueaderos por vehículos inmovilizados?

18.Cuál es el alcance de la expresión “liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme” en el caso de impuestos declarativos y no declarativos”

Al respecto la entidad señala que desde el punto de vista jurídico no hay consenso respecto del documento de acto administrativo y el momento de su firmeza.

19. Por la complejidad para la parametrización del sistema de información y ejecución del proceso de reclasificación de vigencias al inicio de cada año, y el costo/beneficio que representa el proceso de reclasificación de vigencias solo para dar alcance a la clasificación contable, es posible eliminar la cuenta 1310- Impuestos por cobrar vigencias anteriores y modificar la denominación de la 1305- Impuesto por cobrar vigencia actual, eliminando la expresión vigencia actual?

20. El Municipio presenta inversiones que en el contexto del nuevo Marco de regulación se clasificarán en Asociadas y en Negocios conjuntos. En concepto de la CGN dirigido a esta entidad con el radicado No. 20172000005641 de 22 de febrero de 2017 se indicó que conforme a lo señalado en RCP precedente deben presentar saldo cero. Al respecto preguntan: Se deben clasificar a la categoría de Inversiones de Administración de Liquidez al costo? En qué cuentas contables se deben reconocer las pérdidas que exceden el valor de la inversión en ambas empresas?

21. En el segundo párrafo de la conclusión del concepto ya mencionado, cuando se hace alusión a “con base en los estados financieros iniciales de las entidades en donde se tienen las inversiones” puede interpretarse que está haciendo referencia al Estado de Situación Financiera de apertura de la entidad?

CONSIDERACIONES

Fundamentos normativos transversales para:

1. Traslado del saldo de la cuenta 3110-RESULTADOS DEL EJERCICIO a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL

2. Debe mantenerse indefinidamente los saldos acumulados en la cuenta 3109?

3. Los mayores o menores generados por la corrección de errores de períodos anteriores o por un cambio de política contable se pueden registrar en la cuenta 3105?

El Catálogo General de Cuentas-CGC a aplicar por las entidades que deben acoger la Resolución 533 de 2015, describe las cuentas 3109 y 3110 como:

“3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción. 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente. 3- El

menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución. 2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes. 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

“3110-RESULTADO DEL EJERCICIO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del resultado obtenido por la entidad, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable.

DINÁMICA

EXCEDENTE DEL EJERCICIO

SE DEBITA CON: 1- El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

DÉFICIT DEL EJERCICIO

SE DEBITA CON: 1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

SE ACREDITA CON: 1- El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

La descripción de la cuenta 3105 señala,

“3105-CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de las entidades de gobierno, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión. 2- El valor reclasificado a la cuenta Patrimonio de entidades en procesos especiales.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad. 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.”

Fundamentos normativos para las preguntas 4, 5, 6, 7 y 8 Préstamos por cobrar

La Norma de los préstamos por cobrar dispone en la medición inicial, que se realizará por el valor desembolsado. “En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención en el resultado del periodo. No obstante, cuando se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, dicha diferencia se reconocerá como un activo diferido.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Norma de Beneficios a empleados a corto y a largo plazo aplicable al reconocimiento de los préstamos condicionados realizados señala, “En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.”

Además, en la medición posterior aplica lo dispuesto en esta misma Norma que indica, “El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.”

9. Inversiones de administración de liquidez

Según lo dispuesto en la Norma de Inversiones de administración de liquidez, “Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo. (...)”

La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que se corresponden con a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.”

De otra parte, según el numeral 1.4.4 de la Norma de Inversiones, las clasificadas en la categoría del costo, “se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.”

El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. (...)”

La Norma de Cuentas por Cobrar en relación con la Baja en Cuentas señala:

“Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.
(Subrayado fuera de texto)

10 y 11. Consolidación de estados financieros

El capítulo I. Normas para la presentación de Estados Financieros y Revelaciones en el punto 1. Presentación de Estados Financieros, señala: “(...) Los estados financieros consolidados son informes financieros en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la controladora y sus controladas se presentan como si se tratara de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. Por su parte, los estados financieros individuales son los que presenta una entidad que no posee control, influencia

significativa ni control conjunto en otra entidad o, que teniendo inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, las mide por el método de participación patrimonial.”

Ahora bien, según lo expresado en el punto 2. Consolidación de Estados Financieros: “(...) Las entidades de gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos, siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control.”

Ahora, el punto 2.1. señala: “se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando a) tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos asociados a la controlada y b) tiene la capacidad de afectar la manera como recibe los beneficios o asume los riesgos y el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.”

El poder consiste en la capacidad actual de la entidad para dirigir las actividades relevantes de la controlada. Las actividades relevantes son las que pueden afectar, de manera significativa, la forma o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o los riesgos que asume, por el control ejercido sobre otra entidad.

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en una participación patrimonial.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de tal forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.” (Subrayado fuera de texto)

12, 13 y 14 Cambios en una estimación contable.

En relación con la Consolidación de estados financieros el punto 4.2. Cambios en una estimación contable, señala: “Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la

utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas. (...) (Subrayado fuera de texto)

Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

15 y 16 Efectos de las variaciones en la tasa de cambio de la moneda extranjera.

La Norma relativa a los Efectos de las variaciones en la tasa de cambio de la moneda extranjera señala que, “Cuando la entidad realice transacciones en moneda extranjera o conversión de sus estados financieros a una moneda de presentación distinta a la moneda funcional, aplicará los criterios de esta Norma. La moneda funcional corresponderá al peso colombiano.

2.1. Transacciones en moneda extranjera

Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la entidad compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

8.4.1 Reconocimiento inicial

Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

8.4.2 Reconocimiento de las diferencias de cambio

Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor de mercado o al costo de reposición se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se mida ese valor.”

Revelaciones por los efectos por la variación en la tasa de cambio

“2.2. Conversión de estados financieros

Cuando la entidad requiera presentar sus estados financieros en una moneda distinta al peso colombiano, convertirá sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación respectiva.

El resultado y la situación financiera de la entidad se convertirán a la moneda de presentación teniendo en cuenta lo siguiente:

- ✓ los activos y pasivos del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a la tasa de cambio en la fecha de cierre del estado de situación financiera;
- ✓ los ingresos, gastos y costos que presente el resultado del periodo, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y
- ✓ las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

17. Presentación del Estado de Resultados

La Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, en el punto 1. Presentación de estados financieros señala:

“1.3.3. Estado de Resultados.

El estado de resultados presenta las partidas de ingresos, gastos y costos, de la entidad, con base en el flujo de ingresos generados y consumidos durante el periodo. (...)

La entidad presentará, en el estado de resultados, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de entidad.”

Por su parte el CGC a aplicar por parte de las entidades de Gobierno describe la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS como, “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

18. Reconocimiento de Ingresos sin contraprestación

La Norma relativa a los Ingresos sin Contraprestación a que se refiere el Anexo de la Resolución 533 de 2015, específicamente en el reconocimiento de Impuestos señala que, “La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el artículo 87 de la Ley N° 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

“Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.” (Subrayado fuera de texto)

19. Cuentas por cobrar de vigencias anteriores.

Las entidades comprendidas en el ámbito de Gobierno aplican las Normas definidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015, de las cuales el Marco Conceptual establece los conceptos que deben observar las entidades en la preparación y presentación de la

información financiera de propósito general de los cuales cabe hacer referencia a los objetivos de la información financiera como son: Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

“El objetivo de Rendición de cuentas implica que la información financiera sirve a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

El objetivo de Toma de decisiones implica que la información financiera sirve a la entidad que la produce para la gestión eficiente de sus recursos y a los usuarios externos, para la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación.

El objetivo de Control implica que la información financiera sirve para el ejercicio del control en dos niveles: interno y externo. A nivel interno, el control se ejerce mediante el sistema de control interno y a nivel externo, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de control, inspección y vigilancia.”

La Norma relativa a las Cuentas por cobrar señala:

“1.1. Reconocimiento. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación... Las transacciones sin contraprestación incluye, entre otros, los impuestos y las transferencias.”

El CGC aplicable a las entidades de Gobierno en el contexto de la Resolución 533 de 2015 describe las cuentas 1305 y 1310 como:

“1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL. Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el período en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del período fiscal a que correspondan.”

“1310-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES. Representa el valor acumulado de los saldos de los impuestos por cobrar causados en períodos precedentes y no recaudados.” (Subrayado fuera de texto)

20. Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

La Norma de Inversiones en Asociadas señala en el numeral 6.4. **Reclasificaciones:** “Cuando no se configuren los elementos para que se reconozca una inversión como una inversión en una asociada, la entidad evaluará si esta cumple con las condiciones para ser clasificada en las categorías de inversiones en controladas o inversiones en negocios conjuntos. En cualquiera de los dos casos efectuará la reclasificación por el valor en libros de la inversión.

Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en negocios conjuntos, o si el valor neto de la inversión llega a cero por la aplicación del método de participación patrimonial, se reclasificará a inversiones de administración de liquidez, en la categoría que corresponda según la intención que la entidad tenga con la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado. (...)

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo, cuando no exista valor de mercado de la inversión, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como asociada o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en asociadas por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.”

De otra parte, la Norma relacionada con los Negocios Conjuntos en el punto 7.2.4. Reclasificaciones señala: “Cuando no se configuren los elementos para que se reconozca una inversión como una inversión en un negocio conjunto, la entidad evaluará si esta cumple con las condiciones para ser clasificada en las categorías de inversiones en controladas o inversiones en asociadas. En cualquiera de los dos casos efectuará la reclasificación por el valor en libros de la inversión.

Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en asociadas, o si el valor neto de la inversión llega a cero por la aplicación del método de participación patrimonial, se reclasificará a inversiones de administración

de liquidez en la categoría que corresponda según la intención que tenga la entidad sobre la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado. (...)

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo, cuando no exista valor de mercado de la inversión, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como negocio conjunto o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en negocios conjuntos por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar respecto de cada uno de los interrogantes presentados:

Con respecto a las preguntas 1. Traslado del saldo de la cuenta 3110-RESULTADOS DEL EJERCICIO a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, 2. Debe mantenerse indefinidamente los saldos acumulados en la cuenta 3109? Y 3. Los mayores o menores generados por la corrección de errores de períodos anteriores o por un cambio de política contable se pueden registrar en la cuenta 3105?

De acuerdo con el CGC aplicable en el Nuevo Marco Normativo para las entidades de Gobierno, en la cuenta 3110- RESULTADO DEL EJERCICIO se registran los resultados del período contable que deberán trasladarse al inicio del periodo siguiente a la cuenta 3109- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, en donde permanecerán, debidamente identificados por periodo contable, con independencia de que el Municipio no distribuya excedentes financieros. Es decir, que los resultados acumulados no son trasladables a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Los ajustes por corrección de un error de ejercicios anteriores o por un cambio de política cuando generen un ajuste al resultado del ejercicio, se realizará en las cuentas de gastos o de ingresos relacionadas con el hecho económico que se pretende corregir, afectando la

cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, pero en ningún caso se harán contra la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Preguntas: 4. Según la descripción de la Resolución N° 620 de 2015 las subvenciones se entregan solo a empresas públicas o privadas, cuando se trata del diferencial de tasas en préstamos por cobrar?, 5. Si el Municipio entrega préstamos a personas naturales no empresas, por el diferencial de tasa se puede reconocer una subvención?, 6. En cuál cuenta se debe reconocer el diferencial de tasa teniendo en cuenta que no son préstamos condicionados?,

Cuando las entidades de Gobierno otorgan préstamos no condicionados a Empresas o a un tercero diferente a una entidad de Gobierno y a una tasa inferior a la de mercado (calculada por la entidad prestamista), en la medición inicial el diferencial de tasa se reconocerá como un gasto en la cuenta 5424-SUBVENCIONES, la cual de igual manera será utilizada para el reconocimiento de la amortización en la medición posterior de los préstamos condicionados.

Actualmente la CGN está proyectando ajustes al Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, entre los cuales se incluirán las modificaciones pertinentes a efectos que la descripción de la cuenta como las subcuentas permitan el registro de los anteriores hechos económicos dentro del subvenciones.

Preguntas: 7. Por los préstamos concedidos a servidores personas naturales, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconoce como gasto por beneficio a empleados?, 8. En caso de poder reconocer como gasto por beneficio a empleados, la diferencia entre la tasa de mercado y la tasa cobrada en cual cuenta se reconoce, teniendo en cuenta que no son préstamos condicionados?

En la medición inicial de los préstamos no condicionados otorgados a empleados se reconocerá como gasto, en las cuentas 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS ó 5202-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, según esté relacionado con Gastos de administración y operación o de Ventas.

En el caso del préstamo condicionado el diferencial de tasa en la medición inicial se reconocerá como un activo dentro del Grupo 19 OTROS ACTIVOS, la cual será amortizada afectando las cuentas de gastos 5108- y 5202 en subcuentas respecto de las cuales se ha tomado nota para la inclusión en el CGC, según esté relacionado con Gastos de administración y operación o de Ventas.

Pregunta 9. Cuál es el precio de la transacción de un instrumento de patrimonio que no tiene valor de mercado y que se recibió por el Municipio como una dación en pago dentro

de un proceso de cobro persuasivo, o como producto de un proceso concursal cuando el acto administrativo no lo determina?

Se reconocerán al costo las inversiones representadas en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, por tanto los instrumentos de patrimonio recibidos en dación de pago, que no tienen valor de mercado, por deudas de terceros se clasificarán al costo.

Ahora bien, como la obtención de estas inversiones se dan en el proceso de cancelación de cuentas por cobrar, aplica lo dispuesto para la baja de Cuentas por cobrar cuando expiran los derechos, acto que sucede por el pago que el deudor realiza, en cuyo caso contablemente se cancela la cuenta por cobrar y este valor corresponderá al saldo inicial de la inversión.

Reconocida la inversión se mantiene al costo y es objeto de cálculo de deterioro, el cual surge cuando el valor en libros de la inversión es superior al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cálculo que se realizará al final del período contable el cual se reconoce afectando el gasto por deterioro contra un Deterioro acumulado y se presenta disminuyendo el valor de la inversión.

En el evento que la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros, disminuirá el deterioro registrado revirtiendo el deterioro acumulado hasta el valor del costo de la inversión.

Pregunta 10. Se puede considerar que se posee el control no financiero sobre las entidades sin ánimo de lucro?

No es viable generalizar que exista control no financiero sobre las entidades sin ánimo de lucro, toda vez que ello depende del alcance derivado de la correlación entre las entidades objeto de evaluación.

Pregunta 11. Si estas entidades se consideran con control no financiero se deben incluir en el proceso de consolidación de estados financieros del Municipio, teniendo en cuenta, además, su calidad de entidades sin ánimo de lucro?

La entidad de Gobierno puede, aun cuando no está obligada, preparar estados financieros consolidados de la controladora y la controlada como si se tratara de una sola entidad económica, siempre que se incluyan las entidades sobre las cuales se tenga control, esto es aquellas en donde se tienen derecho a los beneficios, se está expuesta a los riesgos

asociados por su participación o se tiene la capacidad de afectar la manera como reciben los beneficios que pueden ser financieros o no financieros, siempre en los términos de una participación patrimonial.

Preguntas: 12. El hecho de utilizar diferentes tasas la controladora y la controlada para el cálculo de los pasivos pensionales, representa no uniformidad en las políticas contables?, 13. Se deben ajustar los estados financieros de la entidad controlada, a fin de asegurar la uniformidad de las políticas contables del grupo?, y 14. En general, qué aspectos debemos considerar para evaluar la uniformidad o no de las políticas y cuáles temas son relevantes para determinar la realización de ajustes?

En relación con el pasivo pensional la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo, señala que se estimará el valor a reconocer. En el caso planteado en donde la entidad controlada utiliza una tasa diferente a la utilizada por la controladora, se presenta diferencia en la estimación mas no en la política, pues debe entenderse que cada quien aplica la tasa que le conduce a la mejor medición, siempre que ello esté en consonancia con el Marco normativo que le corresponde.

En consecuencia, la diferencia de tasas utilizadas por la controladora y la controlada para el cálculo de una estimación contable al no ser un cambio de política no afecta el consolidado, pero en las notas a los estados financieros deberán efectuarse las revelaciones sobre las tasas utilizadas por una y otra y los demás aspectos que sean de interés para los usuarios de la información financiera.

Pregunta 15. El párrafo 1 del numeral 2.1.2. del Capítulo V expresa, “las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción.” El término reexpresarán está bien utilizado? Pues éste implica volver a expresar, por lo cual en nuestra opinión se debe modificar por “conservar”, por tratarse de partidas NO monetarias

Debe entenderse que el texto por usted señalado, está permeado por el hecho que genéricamente las transacciones efectuadas en moneda extranjera generalmente conllevan a reexpresiones de valor, pero en este caso la reexpresión deberá enfocarse fundamentalmente a las partidas que deban medirse al valor de mercado o al costo de reposición.

Pregunta 16. La revelación sobre las diferencias de cambio netas reconocidas en el patrimonio aplica solo en el caso de conversión de estados financieros?

Las revelaciones de que trata el numeral 2.3 de la norma efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, tiene carácter genérico. En consecuencia, no puede argumentarse que procedan solamente cuando se está frente a conversión de estados financieros.

Pregunta 17. Es posible crear códigos para registrar los ingresos por concepto de cuerpo de bomberos, expedición de certificados, grúa y parqueaderos por vehículos inmovilizados?

La Norma de Presentación de estados financieros y revelaciones, permite presentar el Estado de Resultados según las necesidades de información que la entidad determine debe proveer a sus usuarios, de manera que es posible para el registro se efectúen desagregaciones a nivel de auxiliar en la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y en la presentación se hagan una ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares, de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, siempre que ello esté orientado al suministro de información relevante para la comprensión de la situación financiera y su rendimiento financiero. En consecuencia no es pertinente la creación de otras cuentas en el CGC por este concepto.

Pregunta 18.Cuál es el alcance de la expresión “liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme” en el caso de impuestos declarativos y no declarativos”

Para el reconocimiento de los Ingresos sin contraprestación, la Norma señala en relación con los ingresos por Impuestos que estos se reconocerán con las liquidaciones de las declaraciones presentadas y cuando se trate de actos administrativos o liquidaciones oficiales, cuando éstos queden en firme, en consonancia con la regulación superior aplicable.

En el caso del reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de impuestos, debe efectuarse en el momento en que surjan los derechos de cobro en concordancia con el principio del devengo señalado en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y siempre que se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento de acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar aplicable a las entidades de gobierno.

Es necesario señalar que los derechos de cobro surgen con ocasión de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes o con la firmeza de las liquidaciones oficiales o de los actos administrativos que determinen el valor de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, pues es necesario que las providencias emitidas por el Municipio se

encuentren en firme para que sean ejecutables, de conformidad con lo estipulado en el Artículo 87 de la Ley 1437 de 2011.

En este orden de ideas, los hechos económicos que se deriven de las declaraciones tributarias presentadas y de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que establecen el valor de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, deben registrarse de la siguiente manera:

Los hechos económicos que se originen de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que no se encuentran en firme, deben registrarse como activos contingentes en cuentas de orden, hasta que se determine que contra de estas providencias no procede ningún recurso, según lo establecido en el artículo 87 de la Ley N° 1437 de 2011 y en el estatuto tributario adoptado por el Municipio.

A su vez, los hechos económicos que surjan de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, así como de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que se encuentran en firme, pero sobre los cuales no existe un grado de certidumbre suficiente de recaudo, deben registrarse como activos contingentes en cuentas de orden, hasta que las incertidumbres hayan desaparecido.

Por su parte, los hechos económicos que se generen de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, así como de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que se encuentran en firme, y de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, deben reconocerse como cuentas por cobrar e ingresos en los estados financieros de la Entidad.

Pregunta 19. Por la complejidad para la parametrización del sistema de información y ejecución del proceso de reclasificación de vigencias al inicio de cada año, y el costo/beneficio que representa el proceso de reclasificación de vigencias solo para dar alcance a la clasificación contable, es posible eliminar la cuenta 1310- Impuestos por cobrar vigencias anteriores y modificar la denominación de la 1305-Impuesto por cobrar vigencia actual, eliminando la expresión vigencia actual?

En relación con la solicitud de suprimir la clasificación de las cuentas por cobrar de vigencias anteriores, es preciso mencionar que la estructura del Catálogo General de Cuentas responde no solamente a propósitos de las Entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, sino que también provee información de carácter superior que se desprende del análisis y consolidación de la información para

otro tipo de usuarios de ésta. En consecuencia, no es viable la supresión de la cuenta 1310-Impuestos por cobrar vigencias anteriores

Pregunta 20. El Municipio presenta inversiones que en el contexto del nuevo Marco de regulación se clasificarán en Asociadas y en Negocios conjuntos. En concepto de la CGN dirigido a esta entidad con el radicado No. 20172000005641 de 22 de febrero de 2017 se indicó que conforme a lo señalado en RCP precedente deben presentar saldo cero. Al respecto preguntan: Se deben clasificar a la categoría de Inversiones de Administración de Liquidez al costo? En qué cuentas contables se deben reconocer las pérdidas que exceden el valor de la inversión en ambas empresas?

Si a la fecha de la transición las entidades en donde se tienen las inversiones, continúan presentando un Patrimonio negativo, deberá atenderse a las Normas de Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos, las cuales disponen que cuando no se cumplan las condiciones para mantenerlas en alguna de estas categorías, deberán reclasificarse a Inversiones de administración de liquidez al costo, por el valor que tienen a 31 de diciembre de 2017, en este caso por valor neto cero.

Si posteriormente a la fecha de la transición se configuran nuevamente los elementos para reconocer las inversiones como negocio conjunto o como Inversión en asociada o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en Asociadas o en negocios conjuntos, según corresponda, por el valor en libros en la fecha de la reclasificación y se continuará aplicando los criterios establecidos en estas Normas.

Pregunta 21. En el segundo párrafo de la conclusión del concepto ya mencionado, cuando se hace alusión a "... con base en los estados financieros iniciales de las entidades en donde se tienen las inversiones" puede interpretarse que está haciendo referencia al Estado de Situación Financiera de Apertura de la entidad?

Haciendo una interpretación cronológica, con respecto al texto sobre el cual centra su inquietud, no es viable interpretar que este corresponda al ESFA, pues tal Estado bien pudo haberse elaborado dos o tres años atrás. Se refiere a los saldos que corresponden a los Estados financieros de las empresas beneficiarias de la inversión, configurados a la fecha en que la Entidad de Gobierno conformará los saldos iniciales para migrar al nuevo Marco normativo, esto es al 1 de enero de 2018, que para las empresas corresponderá a los saldos al 31 de diciembre de 2017.

CONCEPTO No. 20172000066451 DEL 24-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes recibidos sin contraprestación
	SUBTEMAS	Conversión de los saldos iniciales de Propiedades, planta y equipo clasificados como de uso permanente sin contraprestación y de la subcuenta Bienes de uso permanente sin contraprestación del Patrimonio público incorporado

Doctor

ORLANDO PRIETO HERRERA

Profesional Especializado

Contraloría Municipal de Villavicencio

orlandopcmv@gmail.com

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004270-2 del 21 de Septiembre de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable, en el contexto de la Resolución 533 de 2015, a aplicar a los bienes de Propiedad, planta y equipo que se encuentran reconocidos como bienes de uso permanente sin contraprestación, así como del saldo de la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

CONCLUSIONES

En la preparación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, cuando la entidad presenta saldo a 31 de diciembre de 2017 en la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, los saldos iniciales se tratarán como una reclasificación por convergencia a la cuenta 314590-Otros impactos por transición de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, identificando en cuentas auxiliares los ajustes del patrimonio.

Los bienes recibidos deberán reconocerlos como activos propios, clasificados como propiedades, planta y equipo y en tal caso, a estos aplicará lo indicado en la Norma de Propiedades, planta y equipo.

En el evento que los bienes recibidos requieran formalización de la transferencia de la propiedad, se reconocerán en la subcuenta “...pendiente de legalizar” y si estos deben devolverse por efecto de convenios o acuerdos, serán reconocidos en la subcuenta “...de propiedad de terceros” de las cuentas de Propiedad, planta y equipo que corresponda.

Con el objeto de que ustedes cuenten con el procedimiento para el reconocimiento de bienes en comodato, en el contexto de la aplicación de la normatividad contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015, anexamos copia del concepto N° 20162000023571 de septiembre 2 de 2016, dirigido al Municipio de Yumbo, el cual es aplicable para los casos de comodatos entre entidades públicas.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000000121 del 05-01-2017
20172000002061 del 27-01-2017
20172000019771 del 24-03-2017
20172000063091 del 29-09-2017
20172000064011 del 10-10-2017
20172000108061 del 14-12-2017

3.17 INGRESOS FISCALES

CONCEPTO No. 20172000025551 DEL 04-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Registro de ingresos por la prestación de servicios prospectados por la Dirección de Derechos de Autor

Doctor
ELIANA FERREIRA
Profesional
DIRECCION NACIONAL DE DERECHOS DE AUTOR
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500016042, de fecha 23 de marzo de 2017, donde manifiesta lo siguiente:

La Dirección Nacional de Derecho de Autor, a finales del año 2016 realizó un estudio tendiente a determinar el valor de las tarifas aplicables a sus servicios, hasta ahora prestados gratuitamente y cuyo objeto es dar apertura a la posibilidad de obtener ingresos propios por los servicios prestados”.

Manifiesta que requiere conocer las subcuentas que debe utilizar con el objetivo dar aplicación a la Resolución N° 533 de 2015, y parametrizar el Sistema Integrado de Información financiera SIIF, y relaciona entre otros los siguientes conceptos:

- ✓ Registros de: Obra literaria, obra musical, obra audiovisual, obra artística, obras de arquitectura e ingeniería, obras escénicas, fonogramas, soporte lógico, contratos.
- ✓ Cancelación de adición, modificación a inscripciones efectuadas en el Registro Nacional de Derechos de Autor,
- ✓ Reconocimiento de personería Jurídica y autorización de funcionamiento de Sociedades de Gestión colectiva, Entidad Recaudadora y Ventanilla única
- ✓ Control de legalidad de Sociedades de Gestión colectiva, Entidad Recaudadora y Ventanilla única.

Sobre el particular, en los siguientes términos resolvemos la consulta:

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional en la Sentencia C-528 de 2013 señala las características de las tasas, indicando que en estas “la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; el cobro nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, o autorizar el uso de un bien de dominio público; la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido; los valores que se establezcan como obligación tributaria han de excluir la utilidad que se deriva del uso de dicho bien o servicio; aun cuando el pago de las tasas resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento se torna obligatorio cuando el contribuyente provoca su prestación, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado; y el pago de estos tributos es, por lo general, proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo tarifas diferenciales.

En este caso también resulta interesante incluir lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia antes citada C-927 de 2006, al diferenciar los ingresos que provienen de las tasas de aquellos que surgen de la venta de bienes y servicios, cuando señaló que “Tanto las tasas como los precios públicos parten en principio del mismo supuesto, esto es, el Estado entrega bienes o presta servicios frente a los cuales es posible obtener a cambio una retribución. Sin embargo, mientras que en el caso de los “precios públicos” la obligación surge de una relación eminentemente contractual o voluntaria fundada en el postulado de la autonomía de la voluntad (origen ex contractu); en tratándose de las tasas dicha obligación emana de la potestad tributaria del Estado que se ejerce mediante ley (origen ex lege). En este sentido, mientras que el contribuyente en el caso de las tasas a partir de su solicitud, se compromete de manera coercitiva con el pago de una suma de dinero en la recuperación del costo que le implica al Estado la prestación de una actividad, bien o servicio de interés público o general; el beneficiario en el caso de los precios públicos asume el compromiso de pagar una remuneración como contraprestación conmutativa por un bien o servicio que se demanda siempre de forma voluntaria, en aras de obtener una ventaja o utilidad económica frente al resto de la población como beneficio derivado de la cancelación de dicha erogación pecuniaria”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el proyecto de Resolución “Por la cual se establecen las tarifas para los servicios que presta la Unidad Administrativa Especial Dirección Nacional de Derecho de Autor y se toman otras determinaciones”, en los numerales primero y segundo, señala:

“PRIMERO: OBJETO. El presente acto administrativo tiene por objeto establecer las tarifas para los servicios que presta la Dirección Nacional de Derecho de Autor, asimismo, establecer el valor por concepto de reproducción de los documentos oficiales o que reposan en expedientes.

SEGUNDO: TARIFAS SERVICIOS. Los servicios que presta la Dirección Nacional de Derecho de Autor, tendrán las siguientes tarifas: (...)

Por su parte, el numeral 1 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, en relación con los ingresos, señala lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

- **Criterio general de reconocimiento**

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

De otra parte, el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

“

4110-NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como multa, sanciones, estampillas, cuotas de sostenimiento, (...)”

Esta cuenta contiene la subcuenta 411001-Tasas, 411015- Inscripciones, y 411090-Otros ingresos no tributarios

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que si los ingresos que la entidad proyecta recibir se originan en una disposición legal y la contraprestación que pretende recibir se aproxima al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido, estos ingresos tienen las características de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En consecuencia, para el registro de estos ingresos la entidad debe utilizar la subcuenta 411001-Tasas, cuando el hecho objeto de la aplicación de la tarifa obedece a una obligación impuesta en virtud de una norma; en tanto que los conceptos que no se generan por una obligación legal, sino por un acto voluntario del tercero, se registrarán en la subcuenta 411015 – Inscripciones, cuando se trata de los registros meramente declarativos, y en la subcuenta 411090-Otros ingresos no tributarios se registrarán las demás tarifas.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20172000000211 del 05-01-2017
 20172000000221 del 05-01-2017
 20172000000311 del 05-01-2017
 20172000063111 del 29-09-2017
 20172000106751 del 01-12-2017
 20172000110651 del 21-12-2017

3.18 INGRESOS-VENTA DE BIENES

CONCEPTO No. 20172000106421 DEL 30-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos

	Impuesto a las Ganancias Asuntos no contemplados en una clasificación específica
SUBTEMAS	Reconocimiento del ingreso contable y fiscal cuando en la correcta aplicación de los principios que las enmarcan, se presentan diferencias

Doctora

LUZ CELY SANABRIA DÍAZ

Coordinadora GIT Financiera

Instituto Geográfico Agustín Codazzi - IGAC

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500047772, del día 25 de octubre de 2017, en la cual se señala:

“El Instituto Geográfico Agustín Codazzi se encuentra en el proceso de implementación de políticas contables encaminadas a dar cumplimiento con la presentación de los estados financieros con base en la Resolución 533 de 2015 e Instructivo 002 de 2015. Durante este proceso se han observado diferencias entre la norma contable y la norma tributaria lo que genera inconvenientes en su aplicación y cumplimiento en los siguientes aspectos:

Facturación e impuestos

Resolución 533 de 2015. “Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros... .. (Sic) Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción. Los ingresos por intereses corresponden a la remuneración que terceros pagan por el uso de efectivo y de equivalentes al efectivo de la entidad. Su reconocimiento se realizará utilizando la tasa de interés efectiva”.

Estatuto Tributario: Los artículos 27, 28, 28-1, 421 del estatuto y tributario establecen:

“Art. 28. Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad

- Modificado- Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o periodo gravable

Parágrafo 1. Cuando en aplicación de los marcos técnicos normativos contables, un contrato con un cliente no cumpla todos los criterios para ser contabilizado, y, en consecuencia, no haya lugar al reconocimiento de un ingreso contable, pero exista el derecho a cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en el periodo fiscal en que surja este derecho por los bienes transferidos o los servicios prestados. Generando una diferencia.

(...)

Art.615 – Obligación de expedir factura.

Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenan bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

(...)

En virtud de lo anterior, la resolución 533 de 2015 reconoce el ingreso siempre que el valor pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción, es decir, no necesariamente se debe expedir una factura o documento equivalente para reconocerlo, mientras que la norma tributario establece que el reconocimiento del ingreso además de que exista el derecho al cobro está supeditado por la expedición de una factura. Así las cosas para el instituto es de suma importancia tener claridad al momento de aplicar la resolución por cuanto si se reconoce un ingreso sin la expedición del documento soporte que en este caso es la factura o documento equivalente, se puede estar incurso en una sanción por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por no dar cumplimiento con los artículos del Estatuto Tributario enumerados anteriormente, caso contrario, si se da cumplimiento a la norma tributaria, no es aplicable la resolución 533 de 2015.

En la práctica para el IGAC dada la complejidad del criterio, la aplicación del 100% de resolución podría ser impracticable razón por la cual de manera atenta se solicita indicar

el procedimiento a seguir para dar cumplimiento tanto a la Resolución 533 de 2015 como a la norma tributaria.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, establece:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera. (...)

Artículo 6°. Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Parágrafo. En adelante las entidades estatales que ejerzan funciones de supervisión, ejercerán sus facultades en los términos señalados en el artículo 10 de la presente ley.”
(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el párrafo N° 1 del artículo 28, y el artículo 772 del Estatuto Tributario, establece:

“PARÁGRAFO 1o. Cuando en aplicación de los marcos técnicos normativos contables, un contrato con un cliente no cumpla todos los criterios para ser contabilizado, y, en consecuencia, no haya lugar al reconocimiento de un ingreso contable, pero exista el derecho a cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en el período fiscal en que surja este derecho por los bienes transferidos o los servicios prestados, generando una diferencia.”

ARTICULO 772. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

ARTÍCULO 772-1. CONCILIACIÓN FISCAL. <Artículo adicionado por el artículo 137 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 4o de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto. El Gobierno nacional reglamentará la materia.

El incumplimiento de esta obligación se considera para efectos sancionatorios como una irregularidad en la contabilidad.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, establece:

“3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra

parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y Procedimiento para la evaluación del control interno contable Procedimientos transversales Contaduría General de la Nación 16 técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

b) Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

(...)

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

(...).”

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen en los siguientes numerales:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros

hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes, los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido o se vaya a incurrir, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

(...)

4.2. Impuestos diferidos

4.2.1. Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de

un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

8. La entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

(...)

10. La entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la entidad, en los mismos periodos en que se reviertan dichas diferencias, disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

11. Adicionalmente, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. En consecuencia, se reconocerá un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esos beneficios, pérdidas o créditos fiscales, antes de que expire su derecho de compensación, de conformidad con la regulación tributaria aplicable.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Con independencia de las normas y regulaciones que enmarcan la legislación tributaria, la contabilidad financiera deberá conservar los principios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos contenidas en el Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y el Marco normativo anexo a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones, para Entidades de gobierno, derivado de lo dispuesto en los artículos 4° y 6° de la Ley 1314 de 2009. Significa entonces que los resultados obtenidos por la aplicación de la regulación contable, pueden ser diferentes de los resultados

obtenidos por la aplicación de la regulación tributaria, en tanto se hayan generado por la interpretación correcta de los principios que las enmarcan.

Para efectos contables, la Entidad Contable Pública deberá acudir a los principios contenidos en el Capítulo IV de ingresos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, y darle tratamiento al ingreso teniendo en cuenta una de las siguientes opciones:

- Si se trata de ingresos sin contraprestación, la Entidad los deberá reconocer en el momento en que se tenga el control del activo; así mismo, cuando sea probable que futuro se vaya a recibir del activo beneficios económicos o un potencial de servicio; y cuando el valor de dicho activo se pueda medir con fiabilidad.
- Si se trata de ingresos con contraprestación, provenientes de la venta de bienes, prestación de servicios, y del uso de activos por parte de terceros, estos deberán ser reconocidos cuando el valor del ingreso y los costos asociados para llevar a cabo la transacción puedan ser medidos con fiabilidad; adicional, cuando sea altamente probable que la Entidad Contable Pública recibirá los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio. Por su parte, la Entidad deberá considerar para reconocer los ingresos por venta de bienes, la transferencia al comprador de la mayor parte de riesgos y ventajas del activo; y para los ingresos por prestación de servicios, que el grado de avance al final del periodo contable pueda ser medido con fiabilidad.

Por su parte, es de aclarar que la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora el procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual es de obligatorio cumplimiento para Entidades de Gobierno a partir del 1° de enero de 2018, establece que las gestiones administrativas deben garantizar información contable pública verificable; ello se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos; en efecto, la Entidad Contable Pública deberá definir los diferentes tipos de documentos que sirvan de soporte a las operaciones, transacciones o hechos económicos llevadas a cabo y que impactan los resultados o la situación financiera, económica, social o ambiental. Así las cosas, se deberán definir los documentos idóneos para el reconocimiento del ingreso en aplicación a la Resolución N° 533 y sus modificaciones, puesto que las operaciones, transacciones o hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados, no podrán registrarse contablemente.

Ahora bien, para efectos fiscales, la Entidad Contable Pública deberá seguir los principios contenidos en las normas tributarias a fin de reconocer el ingreso, toda vez que no es competencia de la CGN pronunciarse sobre estos aspectos.

Conforme a lo anterior, las diferencias que tengan impacto fiscal y que se puedan presentar en el reconocimiento del mismo ingreso por la adecuada aplicación de los criterios contenidos en la norma contable y la norma tributaria, deberán ser analizadas desde la norma de Impuesto a las Ganancias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, y desde el artículo 772-1 del Estatuto Tributario.

En ese orden de ideas; desde la norma de Impuesto a las Ganancias surgirá una diferencia temporaria al comparar el valor contable del activo con su respectiva base fiscal. La base fiscal de un activo, se determina conforme a los principios de la regulación fiscal vigente, y corresponde al valor que la Entidad Contable Pública pueda deducir de dicho activo con respecto de los beneficios económicos futuros que de este se deriven, los cuales se reflejan en forma de efectivo o sus equivalentes o bien, por el uso continuado de los mismos.

Así mismo, habrá diferencia temporaria en la medida en que la base fiscal del activo difiera de su valor en libros, esto se logra solo si los beneficios económicos futuros del activo generan consecuencias fiscales, de lo contrario, si dichos beneficios económicos futuros no tributan, la base fiscal del activo será igual al valor en libros lo que implica que la diferencia temporaria es igual a cero.

En la regulación tributaria vigente, desde el artículo 772 se expresa que las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario, deberán ser justificadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a llevar contabilidad, en un libro de conciliación fiscal.

La conciliación fiscal que trata el párrafo anterior, contendrá las bases fiscales y contables de todos los elementos de los estados financieros, así mismo, las diferencias presentadas entre una base y otra. Por lo anterior, la Entidad Contable Pública deberá regirse por los principios contenidos en el decreto que para tal efecto emita el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, reglamentando el artículo 772-1 del Estatuto Tributario.

3.19 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

3418

Concepto No. 20172000064301 del 12-10-2017
20172000109071 del 18-12-2017

3.20 INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000121 del 05-01-2017
20172000000311 del 05-01-2017
20172000000351 del 05-01-2017
20172000000581 del 11-01-2017
20172000000931 del 17-01-2017
20172000019771 del 24-03-2017
20172000042161 del 14-07-2017
20172000055091 del 30-08-2017
20172000091471 del 10-11-2017
20172000103771 del 15-11-2017
20172000106031 del 27-11-2017
20172000108061 del 14-12-2017

3.21 INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.22 OTROS INGRESOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000011 del 04-01-2017
20172000000421 del 06-01-2017
20172000003151 del 08-02-2017
20172000036181 del 06-07-2017
20172000063111 del 29-09-2017
20172000090411 del 10-11-2017
20172000035711 del 05-07-2017
20172000102391 del 14-11-2017

CONCEPTO No. 20172000106421 DEL 30-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos Impuesto a las Ganancias Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento del ingreso contable y fiscal cuando en la correcta aplicación de los principios que las enmarcan, se presentan diferencias

Doctora

LUZ CELY SANABRIA DÍAZ

Coordinadora GIT Financiera

Instituto Geográfico Agustín Codazzi - IGAC

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500047772, del día 25 de octubre de 2017, en la cual se señala:

“El Instituto Geográfico Agustín Codazzi se encuentra en el proceso de implementación de políticas contables encaminadas a dar cumplimiento con la presentación de los estados financieros con base en la Resolución 533 de 2015 e Instructivo 002 de 2015. Durante este proceso se han observado diferencias entre la norma contable y la norma tributaria lo que genera inconvenientes en su aplicación y cumplimiento en los siguientes aspectos:

Facturación e impuestos

Resolución 533 de 2015. “Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros... ... (Sic) Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción. Los ingresos por intereses corresponden a la remuneración que terceros pagan por el uso de efectivo y de

equivalentes al efectivo de la entidad. Su reconocimiento se realizará utilizando la tasa de interés efectiva”.

Estatuto Tributario: Los artículos 27, 28, 28-1, 421 del estatuto y tributario establecen:

“Art. 28. Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad

- Modificado- Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o periodo gravable

Parágrafo 1. Cuando en aplicación de los marcos técnicos normativos contables, un contrato con un cliente no cumpla todos los criterios para ser contabilizado, y, en consecuencia, no haya lugar al reconocimiento de un ingreso contable, pero exista el derecho a cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en el periodo fiscal en que surja este derecho por los bienes transferidos o los servicios prestados. Generando una diferencia.

(...)

Art.615 – Obligación de expedir factura.

Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenan bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

(...)

En virtud de lo anterior, la resolución 533 de 2015 reconoce el ingreso siempre que el valor pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción, es decir, no necesariamente se debe expedir una factura o documento equivalente para reconocerlo, mientras que la norma tributario establece que el reconocimiento del ingreso además de que exista el derecho al cobro está supeditado por la expedición de una factura. Así las cosas para el instituto es de suma importancia tener claridad al momento de aplicar la resolución por cuanto si se reconoce un ingreso sin la expedición del documento soporte que en este caso es la factura o documento equivalente, se puede estar incurso en una

sanción por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por no dar cumplimiento con los artículos del Estatuto Tributario enumerados anteriormente, caso contrario, si se da cumplimiento a la norma tributaria, no es aplicable la resolución 533 de 2015.

En la práctica para el IGAC dada la complejidad del criterio, la aplicación del 100% de resolución podría ser impracticable razón por la cual de manera atenta se solicita indicar el procedimiento a seguir para dar cumplimiento tanto a la Resolución 533 de 2015 como a la norma tributaria.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, establece:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera. (...)

Artículo 6°. Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que

deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Parágrafo. En adelante las entidades estatales que ejerzan funciones de supervisión, ejercerán sus facultades en los términos señalados en el artículo 10 de la presente ley.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el parágrafo N° 1 del artículo 28, y el artículo 772 del Estatuto Tributario, establece:

“PARÁGRAFO 1o. Cuando en aplicación de los marcos técnicos normativos contables, un contrato con un cliente no cumpla todos los criterios para ser contabilizado, y, en consecuencia, no haya lugar al reconocimiento de un ingreso contable, pero exista el derecho a cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en el período fiscal en que surja este derecho por los bienes transferidos o los servicios prestados, generando una diferencia.”

ARTICULO 772. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

ARTÍCULO 772-1. CONCILIACIÓN FISCAL. <Artículo adicionado por el artículo 137 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 4o de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto. El Gobierno nacional reglamentará la materia.

El incumplimiento de esta obligación se considera para efectos sancionatorios como una irregularidad en la contabilidad.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, establece:

“3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y Procedimiento para la evaluación del control interno contable Procedimientos transversales Contaduría General de la Nación 16 técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

b) Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

(...)

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y

conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

(...).”

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen en los siguientes numerales:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes, los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido o se vaya a incurrir, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos

se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

(...)

4.2. Impuestos diferidos

4.2.1. Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

8. La entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

(...)

10. La entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la entidad, en los mismos periodos en que se revertan dichas diferencias, disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

11. Adicionalmente, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. En consecuencia, se reconocerá un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esos beneficios, pérdidas o créditos fiscales, antes de que expire su derecho de compensación, de conformidad con la regulación tributaria aplicable.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Con independencia de las normas y regulaciones que enmarcan la legislación tributaria, la contabilidad financiera deberá conservar los principios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos contenidas en el Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y el Marco normativo anexo a la Resolución 484 de

2017 y sus modificaciones, para Entidades de gobierno, derivado de lo dispuesto en los artículos 4° y 6° de la Ley 1314 de 2009. Significa entonces que los resultados obtenidos por la aplicación de la regulación contable, pueden ser diferentes de los resultados obtenidos por la aplicación de la regulación tributaria, en tanto se hayan generado por la interpretación correcta de los principios que las enmarcan.

Para efectos contables, la Entidad Contable Pública deberá acudir a los principios contenidos en el Capítulo IV de ingresos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, y darle tratamiento al ingreso teniendo en cuenta una de las siguientes opciones:

- Si se trata de ingresos sin contraprestación, la Entidad los deberá reconocer en el momento en que se tenga el control del activo; así mismo, cuando sea probable que futuro se vaya a recibir del activo beneficios económicos o un potencial de servicio; y cuando el valor de dicho activo se pueda medir con fiabilidad.
- Si se trata de ingresos con contraprestación, provenientes de la venta de bienes, prestación de servicios, y del uso de activos por parte de terceros, estos deberán ser reconocidos cuando el valor del ingreso y los costos asociados para llevar a cabo la transacción puedan ser medidos con fiabilidad; adicional, cuando sea altamente probable que la Entidad Contable Pública recibirá los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio. Por su parte, la Entidad deberá considerar para reconocer los ingresos por venta de bienes, la transferencia al comprador de la mayor parte de riesgos y ventajas del activo; y para los ingresos por prestación de servicios, que el grado de avance al final del periodo contable pueda ser medido con fiabilidad.

Por su parte, es de aclarar que la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora el procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual es de obligatorio cumplimiento para Entidades de Gobierno a partir del 1° de enero de 2018, establece que las gestiones administrativas deben garantizar información contable pública verificable; ello se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos; en efecto, la Entidad Contable Pública deberá definir los diferentes tipos de documentos que sirvan de soporte a las operaciones, transacciones o hechos económicos llevadas a cabo y que impactan los resultados o la situación financiera, económica, social o ambiental. Así las cosas, se deberán definir los documentos idóneos para el reconocimiento del ingreso en aplicación a la Resolución N° 533 y sus modificaciones, puesto que las operaciones, transacciones o hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados, no podrán registrarse contablemente.

Ahora bien, para efectos fiscales, la Entidad Contable Pública deberá seguir los principios contenidos en las normas tributarias a fin de reconocer el ingreso, toda vez que no es competencia de la CGN pronunciarse sobre estos aspectos.

Conforme a lo anterior, las diferencias que tengan impacto fiscal y que se puedan presentar en el reconocimiento del mismo ingreso por la adecuada aplicación de los criterios contenidos en la norma contable y la norma tributaria, deberán ser analizadas desde la norma de Impuesto a las Ganancias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, y desde el artículo 772-1 del Estatuto Tributario.

En ese orden de ideas; desde la norma de Impuesto a las Ganancias surgirá una diferencia temporaria al comparar el valor contable del activo con su respectiva base fiscal. La base fiscal de un activo, se determina conforme a los principios de la regulación fiscal vigente, y corresponde al valor que la Entidad Contable Pública pueda deducir de dicho activo con respecto de los beneficios económicos futuros que de este se deriven, los cuales se reflejan en forma de efectivo o sus equivalentes o bien, por el uso continuado de los mismos.

Así mismo, habrá diferencia temporaria en la medida en que la base fiscal del activo difiera de su valor en libros, esto se logra solo si los beneficios económicos futuros del activo generan consecuencias fiscales, de lo contrario, si dichos beneficios económicos futuros no tributan, la base fiscal del activo será igual al valor en libros lo que implica que la diferencia temporaria es igual a cero.

En la regulación tributaria vigente, desde el artículo 772 se expresa que las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario, deberán ser justificadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a llevar contabilidad, en un libro de conciliación fiscal.

La conciliación fiscal que trata el párrafo anterior, contendrá las bases fiscales y contables de todos los elementos de los estados financieros, así mismo, las diferencias presentadas entre una base y otra. Por lo anterior, la Entidad Contable Pública deberá regirse por los principios contenidos en el decreto que para tal efecto emita el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, reglamentando el artículo 772-1 del Estatuto Tributario.

3.23 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

CONCEPTO No. 20172000048901 DEL 15-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y Operación Beneficios a los empleados Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento en la contabilidad del gestor de la ejecución de los proyectos del Plan de aguas departamentales Reconocimiento de los gastos del personal con contrato a término indefinido y por contrato de prestación de servicios Políticas de materialidad en la gestión de activos

Doctora

ANA MILENA GONZALEZ BOHORQUEZ

Contador Público

Aguas de Sucre S.A. ESP

Sincelejo Sucre

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003018-2 del 27 de Junio de 2017, mediante la cual manifiesta que se encuentra clasificada como una entidad de Gobierno y en el contexto de la normatividad adoptada mediante la Resolución 533 de 2015, consulta lo siguiente:

1. En el contrato de fiducia mercantil, en donde los fideicomitentes son el Departamento de Sucre (Gobernación) y los diferentes municipios vinculados al Plan Departamental de Aguas, la Empresa Aguas de Sucre S.A. ESP, actúa como gestora en la ejecución de los proyectos por lo que no utiliza la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y en su defecto los ingresos y egresos relacionados con la ejecución del contrato se registran en cuentas de orden.

Según el nuevo marco normativo Resolución 533 de 2015, Aguas de Sucre S.A. ESP, deberá seguir utilizando esas cuentas de orden, o puede optar por manejar esa información en revelaciones?

2. Cómo debe ser el tratamiento contable bajo el nuevo marco normativo de los gastos de personal por contrato a término indefinido como por los contratos por prestación de servicios, considerando que la empresa no genera ingresos por venta o prestación de

servicios y los pagos que realiza al personal corresponden al desarrollo de funciones en virtud del plan. Deben utilizarse las cuentas del grupo 51 y 52 del CGC?

3. Aguas de Sucre puede establecer en su política que teniendo en cuenta la materialidad, aplicará el cálculo de deterioro a los activos que superen un X valor? Lo anterior porque los activos que posee son para propósitos administrativos y no espera venderlos posteriormente?

CONSIDERACIONES

2. Reconocimiento de los gastos de personal.

La Norma de Cuentas por Pagar del Nuevo Marco Normativo, señala:

“3.1. Reconocimiento. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

3.3. Medición inicial. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

3.4. Medición posterior. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción.”

El Anexo de la Resolución 533 de 2015 en los numerales 6.1.5, 6.2.2, 6.2.4 del Marco conceptual señalan:

“6.1.5. Gastos: son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes. (...)”

“6.2.2. Reconocimiento de pasivos: “Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de

servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.”

“6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos: Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad. Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora, la Norma de Beneficios a los empleados los define como, “comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, (...) según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente: a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; (...)”

Los beneficios a los empleados se clasifican entre otros, en Beneficios a los empleados a corto plazo los cuales comprenden, “aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el CGC expedido por la Resolución 620 de 2015 describe el Grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, como: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.”

CONCLUSIONES

1. En la actualidad la CGN prepara las guías y procedimientos a aplicar acorde a la nueva Normatividad contable, por lo que en relación con el registro de los recursos recibidos por la Empresa en desarrollo del Plan departamental de aguas de Sucre, hasta tanto se expida el procedimiento para el tratamiento de los Negocios fiduciarios, la Empresa continuará reconociendo en cuentas de orden las operaciones relacionadas con la ejecución de los contratos.

2. Reconocimiento de los gastos de personal

Los gastos relacionados con el personal, según la Normatividad aplicable a las entidades de Gobierno deberán reconocerse en el período contable simultáneamente con el reconocimiento de aumento en los pasivos, cuando corresponden a retribuciones del personal contratado a término indefinido, el reconocimiento de las obligaciones laborales derivadas de esta relación patronal se registrará como un débito en las subcuentas que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Cabe señalar que los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se causarán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

De otra parte, por los gastos relacionados con los contratos de prestación de servicios se reconocerá la obligación presente, producto del servicio prestado, en el momento en que se reciba el servicio, para lo cual debitará la subcuenta 510802-Honorarios de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 249054-Honorarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, que será cancelada con el giro de los recursos.

3. Políticas sobre materialidad en la gestión de activos

Bajo la nueva regulación, corresponde a la entidad, de cara a la materialidad y condiciones propias de sus activos y las características de su operación fijar una política para la gestión de los activos.

En cuanto a la materialidad, la CGN no ha definido ni definirá parámetros, toda vez que le corresponde únicamente señalar el criterio general, en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las

decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza y/o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto de su información financiera.

En consecuencia, es responsabilidad de cada entidad establecer los criterios de materialidad dentro de sus políticas contables de gestión de activos, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y sus características particulares, siempre que no desborden los criterios establecidos en la regulación expedida por la CGN.

CONCEPTO No. 20172000054171 DEL 22-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Registros separados de los Gastos de Administración y Gastos de Operación

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Unificación de Gastos de Administración y Gastos de Operación

Señora

SHAROL NATALIA MORA BERNAL

Coordinadora Financiera

Autoridad Administrativa Especial Acuicultura y Pesca

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500034222, del 28 de Julio de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

La entidad se encuentra en proceso de redacción de políticas contables por el concepto de beneficios a empleados en cumplimiento al proceso de convergencia, por la cual solicitamos orientación relacionada con el reconocimiento, valoración y medición de los

registros contables que la entidad utiliza en las erogaciones de beneficios asociados a nómina según las siguientes consideraciones:

- ✓ La entidad actualmente registra en contabilidad local – RCP las erogaciones generadas producto de la relación laboral en la cuenta 51 sin separar los gastos de administración y Gastos de Operación.
- ✓ Las cuentas utilizadas según Catálogo General de cuentas RPC local corresponde a: 5101 Sueldos y Salarios; 5103 Contribuciones efectivas; 5104 Aportes sobre la Nómina
- ✓ En el nuevo marco normativo NICSP no se encuentra establecida una norma que haga referencia específica al reconocimiento, medición y revelación de los gastos y costos.

Razón por la cual sería importante tener una orientación con respecto a si es necesario separar los gastos de nómina en dos subconceptos es decir Gastos de Administración y Gastos de Operación o en su defecto utilizar la estructura contable que actualmente se aplica.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 620 del 2015 y sus modificaciones, aplicable desde el 1 de enero de 2018, describe la siguiente cuenta, así:

“51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCION:

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

5101 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, tales como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, y porcentajes sobre ventas y comisiones, las cuales se pueden pagar en dinero o en especie.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

5103 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por los diferentes conceptos

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable

5104 APORTES SOBRE LA NOMINA

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades con destino al ICBF, SENA, ESAP y escuelas industriales e institutos técnicos.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”
- ✓ La entidad actualmente registra en contabilidad local – RCP las erogaciones generadas producto de la relación laboral en la cuenta 51 sin separar los gastos de administración y Gastos de Operación.
- ✓ Las cuentas utilizadas según catálogo General de cuentas RPC local corresponde a: 5101 Sueldos y Salarios; 5103 Contribuciones efectivas; 5104 Aportes sobre la Nómina

Por su parte, La norma técnica de gastos en los párrafos 282, 285 y 286 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, relativos a las normas técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señala:

“282. **Noción.** Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico. (Subrayado fuera de texto)

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

51 DE ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN:

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública.

Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos

5101 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5103 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores. Cuando se trate de pagos por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190512- Contribuciones Efectivas.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5104 APORTES SOBRE LA NOMINA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades contables públicas, con destino al ICBF, SENA, ESAP y Escuelas Industriales e Institutos Técnicos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

52 DE OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN:

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

5202 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para

Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5204 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores. Cuando se trate de pagos por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190512- Contribuciones Efectivas.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5207 APORTES SOBRE LA NOMINA

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades contables públicas, con destino al ICBF, SENA, ESAP y Escuelas Industriales e Institutos Técnicos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En el ámbito de aplicación del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, se describe claramente la estructuración de los gastos de Administración y los Gastos de Operación, los cuales deben ser contabilizados obligatoriamente de manera independiente, tal como lo establece el Catálogo de Cuentas, en consonancia con la norma técnica de gastos. Ahora bien, dado que la Entidad no ha dado aplicabilidad a la norma vigente, pues ha venido registrando todos los gastos como de Administración, se requiere que la misma, adopte las medidas necesarias a fin de efectuar las reclasificaciones correspondientes en la cuenta de Gastos, y se reconozcan de manera independiente los Grupos 51-GASTOS DE ADMINISTRACION Y 52-GASTOS DE OPERACIÓN, teniendo en cuenta que es de carácter imperativo, la adopción del plan de contabilidad vigente.

Ahora bien, de acuerdo al Catálogo General de Cuentas emitido con la Resolución N° 620 de 2015 mediante el cual se instrumentaliza el mecanismo para el registro de los hechos económicos bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual tendrá que ser adoptado a partir del 1 de enero de 2018, estableció la unificación de las cuentas de Gastos de Administración y Gastos de Operación, en un solo grupo denominado 51-GASTOS DE AMINISTRACION Y OPERACIÓN, en la cual se registrarán las cuentas que representan tanto los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.

CONCEPTO No. 20172000055041 DEL 30-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

Señor

Edgar A. Peña Calderón.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante correo electrónico con el radicado N°, 20175500035752, del día 3 de agosto de 2017 en la cual consulta sobre,

- ✓ Cuándo el estado contrata obra civil también debe contratar las Interventorías
- ✓ El valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman, o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto?

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) en su artículo 4 designa las funciones que desarrollará de la CGN las cuales se describen a continuación:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)”

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 620 del 2015, para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público expedida mediante Resolución 037 de 2015 y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público expedida mediante resolución 139 de 2015, describe la siguiente cuenta, así:

“51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCION:

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

5111 DE ADMINISTRACION Y OPERACION

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

SE DEBITA CON

El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en su numeral 5.2 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública establece:

A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con su

función económica, pueden catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. (Subrayado fuera de texto) (...)

Dando prevalencia a la satisfacción de las necesidades de los usuarios y considerando el entorno económico característico del sector público colombiano, la Contaduría General de la Nación define tres marcos normativos para la preparación y presentación de información financiera de propósito general. Estos marcos de regulación tienen las siguientes características: a) incorporan criterios que resultan pertinentes desde su aplicabilidad en el contexto del sector público y desde la relación costo-beneficio; b) buscan satisfacer las necesidades de los usuarios identificados en cada Marco normativo; y c) fijan políticas contables concretas que propenden por la uniformidad de la información para el caso de los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. (Subrayado fuera de texto) (...)

Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública; b) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público; c) Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; d) Marco normativo para entidades de gobierno; e) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable y f) Procedimientos transversales.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual la CGN carece de competencia para establecer si el Estado al contratar obra civil debe contratar interventoría. En consecuencia, deberá evaluarse el caso, frente a lo dispuesto en la regulación superior que sobre contratación aplique a la Entidad circunscrita en el manejo de las interventorías, toda vez que la normatividad contable no se ocupa de regular estos asuntos.

Ahora bien, con respecto de la pregunta, si el valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto, se dará respuesta desde la perspectiva de la regulación expedida por la CGN, antes que desde las Normas Internacionales, si se advierte que estas son emitidas por reguladores internacionales que desbordan la competencia doctrinal de este organismo regulador.

Por lo expuesto anteriormente, a continuación se señalan los lineamientos, acorde con los Catálogos de Cuentas habilitados por la CGN:

Registro contable para Entidades de Gobierno, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones:

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Registro contable para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Reporte contable para Empresas Emisoras de valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 117 de 2015 y sus modificaciones

Se reportará en la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES.

CONCEPTO No. 20172000105681 DEL 21-11-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos Generales
	SUBTEMAS	Registros de cuotas de administración

Señora

DIANA MARCELA CORTÉS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047342, del 23 de octubre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“Me podrían informar si es viable que una entidad del gobierno general utilice la subcuenta 511118 Arrendamientos para registrar la cuota de administración que paga todos los meses, o se debe utilizar la subcuenta 511190-Otros, teniendo en cuenta que no debe superar el 5%.”

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.

5111-GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

CONCLUSIONES

Para el registro de los gastos por concepto de arrendamiento el Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 de 2016 señala para su registro la subcuenta 511118-Arrendamiento Operativo de la cuenta 5111-GENERALES, que corresponde al contrato mediante el cual un arrendador transfiere el derecho a utilizar un bien o un servicio, por un determinado período, y el arrendatario paga por dicha cesión, en tanto que la cuota de administración, entendida como como un pago para contribuir al funcionamiento, mantenimiento, reparación y ejecución de obras necesarias en un inmueble de uso compartido, debe registrarse la subcuenta 511190-otros de la cuenta 5111-GENERALES.

El nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta de Otros en el 5% para efectos de reconocimiento y reporte a la Contaduría General de la Nación; sin embargo, en el estado de situación financiera y en el estado de resultado integral, la entidad presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación y el rendimiento financiero de la empresa.

Por lo anterior los conceptos sobre los cuales efectivamente no se dispone de una subcuenta específica, deben continuar registrándose en la subcuenta denominada “otros...”, si se advierte que la norma por usted invocada no fue retomada en el nuevo Marco Normativo. En notas a los estados financiero deberá revelarse la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva, o la opción que la plataforma tecnológica le permita.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000201 del 05-01-2017
20172000000421 del 06-01-2017
20172000000581 del 11-01-2017
20172000048901 del 15-08-2017
20172000054171 del 22-08-2017
20172000034441 del 27-06-2017

3.24 GASTOS DE VENTAS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000000421 del 06-01-2017

3.25 GASTOS -DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

CONCEPTO No. 20172000064011 DEL 10-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones diversas Recursos a favor de terceros Capital de los fondos de reservas de pensiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de luas estimaciones y pasivos por los eventos de riesgo en la Administradora de pensiones y los derechos en el Fondo de reservas de pensiones

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Colpensiones

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003995-2 del 30 de Agosto de 2017, mediante la cual solicita el procedimiento contable para reconocer, en el contexto del Marco normativo adoptado mediante Resolución 533 de 2015 para la entidades de Gobierno, de los eventos de riesgo operativo a que se refiere la Circular Externa 100 de 1995 expedida por la Superintendencia Financiera.

CONSIDERACIONES

La circular externa 100 de 1995 expedida por la Superintendencia Financiera en el Capítulo XXIII, relacionado con el sistema de administración de riesgo operativo señala:

“1. **Ámbito de aplicación.** Todas las entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la SFC, deben adoptar un Sistema de Administración de Riesgo Operativo (SARO), con excepción de las Oficinas de Representación de instituciones financieras y reaseguradoras del exterior.

2 **Definiciones.** Las siguientes definiciones se tendrán en cuenta para los fines de la presente Circular:

2.1. **Riesgo Operativo (RO).** Se entiende por Riesgo Operativo, la posibilidad de incurrir en pérdidas por deficiencias, fallas o inadecuaciones, en el recurso humano, los procesos, la tecnología, la infraestructura o por la ocurrencia de acontecimientos externos. Esta definición incluye el riesgo legal y reputacional, asociados a tales factores.

2.1.1. **Riesgo legal.** Es la posibilidad de pérdida en que incurre una entidad al ser sancionada u obligada a indemnizar daños como resultado del incumplimiento de normas o regulaciones y obligaciones contractuales.

El riesgo legal surge también como consecuencia de fallas en los contratos y transacciones, derivadas de actuaciones malintencionadas, negligencia o actos involuntarios que afectan la formalización o ejecución de contratos o transacciones.

2.1.2 **Riesgo reputacional.** Es la posibilidad de pérdida en que incurre una entidad por desprestigio, mala imagen, publicidad negativa, cierta o no, respecto de la institución y sus prácticas de negocios, que cause pérdida de clientes, disminución de ingresos o procesos judiciales.

2.2. **Perfil de Riesgo.** Resultado consolidado de la medición permanente de los riesgos a los que se ve expuesta la entidad.

2.3. **Factores de riesgo.** Se entiende por factores de riesgo las fuentes generadoras de riesgos operativos que pueden o no generar pérdidas.”

Por su parte, el artículo 7º de la Ley 797 de 2003, que modificó el artículo 20 de la Ley 100 de 1993 señaló: “(...) En ningún caso en el régimen de prima media se podrán utilizar los recursos de las reservas de pensión de vejez, para gastos administrativos y otros fines distintos.”

CONCLUSIONES

En atención a su solicitud, nos permitimos señalar que para reconocer los eventos de riesgo operativo originados en la posible pérdida por el giro errado de recursos del Fondo de reserva de pensiones, la entidad aplicará el procedimiento señalado en pronunciamientos anteriores por la CGN, el cual en el contexto del Nuevo Marco Normativo para las entidades de Gobierno, corresponderá a las siguientes contabilizaciones:

Debe agregarse que según lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 797 de 2003, que modificó el artículo 20 de la Ley 100 de 1993, el Fondo de Reservas de pensiones no puede afectarse con gastos administrativos u otros distintos, por tanto se requiere que la Administradora de pensiones reconozca el gasto por los eventos de riesgo.

Administradora de pensiones

1. Reconocimiento del posible evento de riesgo

La administradora reconocerá el gasto por el monto valorado del posible riesgo mediante un débito en la subcuenta 537390-Otras provisiones diversas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, con crédito a la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

2. Reconocimiento del pasivo al materializar el riesgo

Cuando finalmente se determine el valor a atender por la ocurrencia del riesgo, debitará la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, contra la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

3. Recuperación de los recursos

Con el recaudo de los dineros debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 537390-Otras provisiones diversas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, cuando la recuperación se efectúa en el mismo período o 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si corresponde a períodos anteriores.

4. Devolución de los recursos al Fondo de reserva.

La administradora devolverá los recursos al Fondo de reserva; para el efecto debitará la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Fondo de Reserva

1. Reconocimiento de la cuenta por cobrar a la Administradora

Por los mayores valores girados de los recursos del Fondo de reservas éste reconocerá una cuenta por cobrar a la Administradora, debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta 310601-Capital de los fondos de reserva de pensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES.

2. Recepción de los recursos y cancelación de la cuenta por cobrar a la administradora

Por los recursos recibidos el Fondo de reservas reconocerá en su contabilidad un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20172000107351 DEL 11-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Deterioro de cartera
	SUBTEMAS	Procedimientos para estimación de deterioro de cartera

Doctor

JOSÉ MAURICIO CUESTAS GÓMEZ
 Director Ejecutivo de Administración Judicial
 Consejo Superior de la Judicatura
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2017-550-005162-2, del 21 de noviembre de 2017, mediante la cual describe los aspectos más relevantes de una metodología desarrollada por el Consejo Superior de la Judicatura para estimar el deterioro de sus cuentas por cobrar, con el fin de dar cumplimiento a lo

dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno a partir del 1º de enero de 2018.

De acuerdo con lo anterior, consulta:

1. Si la CGN ha establecido procedimientos específicos para la estimación del deterioro de cartera para cada proceso ejecutivo, aplicables a todas las entidades que ejerzan la jurisdicción coactiva.
2. Si la CGN reconoce valor técnico al procedimiento presentado por la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, para el caso de la cartera del Consejo Superior de la Judicatura.
3. Si es válido que la Rama Judicial aplique el procedimiento desarrollado, a partir del 1º de enero de 2018.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Como se señala en su comunicación, la aplicación de la normatividad contable, y la definición y aplicación de políticas contables en cada entidad acordes con dicha normatividad, propende por la consecución del cumplimiento de las características fundamentales de la información financiera, definidas en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno: Representación Fiel y Relevancia.

En virtud de las características antes reseñadas, se busca que la información financiera resulte útil para facilitar o influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios a partir de una información completa, neutral, y libre de error significativo. En la situación que plantea la consulta, la información financiera se está viendo afectada por situaciones de improbabilidad de flujo o recaudo de derechos que, aunque tienen respaldo legal mediante sentencias judiciales o actos administrativos, muy probablemente no se van a materializar mediante el recaudo.

Es por ello que el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece: “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.” (Subrayado fuera de texto).

El referido Marco conceptual define los ingresos en los siguientes términos: “corresponden a incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad”.

Para efectos del reconocimiento o incorporación de un hecho económico, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, este debe cumplir la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, y debe tener la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y tener un valor que se pueda medir con fiabilidad.

En concordancia con lo anterior, el Marco conceptual en comento establece: “La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto).

Es por lo anterior, que el Instructivo de Transición No 002 de 2015 establece en su numeral 1: “Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad.” (Subrayado fuera de texto).

Las consideraciones precitadas, así como el principio de Esencia sobre forma, de cara a los saldos iniciales bajo el nuevo marco de regulación y en la aplicación del mismo, llevan a concluir que, en algunos casos, no es procedente reconocer derechos legales si no se cumplen las condiciones expuestas anteriormente y, de manera particular, cuando no exista probabilidad de flujo de recursos a partir de la evidencia disponible, situación que es ajena al deterioro.

Por tal razón prescribe el instructivo No 002 de 2015: “Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo

posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con lo prescrito en el Marco conceptual, el párrafo 1 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno prescribe en materia de reconocimiento: “Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Como se observa, las cuentas por cobrar sobre las cuales no exista probabilidad de recaudo o flujo de entrada, no deben ser objeto de reconocimiento en los estados financieros de la entidad, mientras que en relación con el deterioro de dichas cuentas, ante derechos de cobro que cumplen las condiciones para ser reconocidos como activos, el deterioro es pertinente cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias en relación con la cuenta reconocida.

Es por ello que, en materia de saneamiento, depuración y sostenibilidad contable, en relación con las cuentas por cobrar, la Contaduría General de la Nación ha prescrito en su normatividad que deben depurarse o retirarse de los estados financieros de las entidades los bienes y derechos bajo las siguientes situaciones:

- i. Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
 - a. Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
 - b. Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
 - c. Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
 - d. Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (Subrayado fuera de texto).

En concordancia con lo anterior, el Gobierno Nacional, para entidades del orden nacional que no sean empresas, mediante el Decreto 445 de 2017, ha reglamentado en cuanto a la depuración de cartera, lo siguiente:

“ARTÍCULO 2.5.6.3. Cartera de imposible recaudo y causales para la depuración de cartera. No obstante las gestiones efectuadas para el cobro, se considera que existe cartera de imposible recaudo para efectos del presente Título, la cual podrá ser depurada y castigada siempre que se cumpla alguna de las siguientes causales:

- a. Prescripción.
- b. Caducidad de la acción.
- c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen.
- d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro.
- e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.”

Como se observa, las cuentas por cobrar, que no cumplan la definición de activo, no deben ser objeto de deterioro sino de baja en cuentas, para lo cual, a la fecha existen disposiciones legales, contables y administrativas tendientes a retirar, depurar o dar de baja las cuentas afectadas por situaciones que redundan en una improbabilidad de flujo o recaudo.

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones precedentes, las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas y que presenten indicios de deterioro deben ser evaluadas de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo.

A efectos del reconocimiento del deterioro en las cuentas por cobrar, la Contaduría General de la Nación no ha prescrito metodologías específicas, pues cada entidad tiene diversas tipologías de cartera, con características particulares, con procesos de cobro reglamentados de diferente manera, con diferentes plazos y con comportamientos de pago disímiles. Por lo anterior, corresponde a cada entidad definir la política contable y, por ende, la metodología aplicable para estimar el deterioro, verificando en todo caso que se defina una tasa de descuento (en el caso de su entidad se ha optado por la tasa TES, lo cual se considera válido para el efecto) descontando a dicha tasa el valor de la cuenta por cobrar en el plazo estimado para la recuperación de los recursos.

Con independencia del análisis individual o grupal debe garantizarse el reconocimiento del deterioro de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto en los periodos de aplicación del nuevo marco de regulación (o afectando la cuenta de Impactos por la transición al nuevo marco de regulación, en la transición u obtención de saldos iniciales bajo dicho marco).

CONCLUSIONES

Atendiendo las consideraciones precedentes, se concluye frente a las solicitudes de la consulta:

- **Si la CGN ha establecido procedimientos específicos para la estimación del deterioro de cartera para cada proceso ejecutivo, aplicables a todas las entidades que ejerzan la jurisdicción coactiva.**

La Contaduría General de la Nación no ha prescrito metodologías específicas para la estimación de deterioro de cuentas por cobrar, pues cada entidad tiene diversas tipologías de cartera, con características particulares, con procesos de cobro reglamentados de diferente manera, con diferentes plazos y con comportamientos de pago disímiles. Por lo anterior, corresponde a cada entidad definir la política contable y, por ende, la metodología aplicable para estimar el deterioro, en virtud de las características propias de sus cuentas por cobrar y considerando las etapas asociadas al cobro vía jurisdicción coactiva, cuando a ello haya lugar.

- **Si la CGN reconoce valor técnico al procedimiento presentado por la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, para el caso de la cartera del Consejo Superior de la Judicatura.**

De acuerdo con la descripción de la metodología presentada en su comunicación, en primera instancia se recomienda verificar, de conformidad con los aspectos técnicos y reglamentarios expuestos en las consideraciones, si es procedente dar de baja en cuentas aquella cartera donde se evidencia, de manera individual, que no existe probabilidad de pago, de acuerdo con las proyecciones obtenidas a partir de las agrupaciones y variables relativas consideradas, por lo cual es factible que existan partidas que de conformidad con el marco regulatorio no cumplen la definición de activo.

Lo anterior dado que, en general, se observa en las proyecciones presentadas en el estudio presentado, una muy baja probabilidad de recaudo u obtención de pago y en segunda instancia, porque el comportamiento histórico del recaudo total anual, en

relación con el monto por cobrar, evidencia una variación proporcional y creciente con un recaudo total de baja representatividad y tendencia constante (0,018%; 0,021% y 0,017% para los años 2015, 2016 y 2017, respectivamente).

Con independencia de lo anterior, verificadas las características especiales de la cartera del Consejo Superior de la Judicatura, resulta técnico y ajustado a los requerimientos de la Norma de cuentas por cobrar y a las prescripciones contables sobre el deterioro de cartera, la definición de las variables ajustadas al tipo de sanción, concepto y especialidad, así como el procedimiento de calificación del deterioro, de conformidad con la metodología presentada por la entidad. Lo anterior, siempre que las agrupaciones que se realicen correspondan a cuentas por cobrar con similares características de riesgo y que no sean individualmente significativas.

De igual manera, en lo que tiene que ver con la validación del cumplimiento de lo prescrito en la normatividad contable, bajo el marco normativo anexo a la Resolución No 533 de 2015 y sus modificatorios, se observa que sobre los saldos afectados por deterioro se aplica un descuento utilizando la tasa TES a 5 años (tiempo esperado de recuperación en función de la prescripción) y que los valores obtenidos en relación con el valor recuperable y el deterioro estimado resultan razonables una vez se aplica el cálculo.

Ahora, con relación a la anualidad que se establece para la determinación del valor presente, se considera que es una alternativa aplicable a efectos de la transición. No obstante, a partir de 2018, se recomienda que el tiempo esperado de recaudo, así como los montos, se estimen con base en un análisis de tendencias de recaudo de los montos que se consideran recuperables.

Por lo anterior, y acotando que se recomienda acoger u observar los criterios de baja en cuentas para filtrar o depurar la muestra objeto de deterioro, la metodología propuesta guarda concordancia con los requerimientos de la norma contable.

Es preciso señalar que las decisiones debidamente soportadas, tanto en materia de baja o de depuración de cuentas por cobrar así como en lo relativo a deterioro de las mismas, tienen asidero en la regulación contable y en disposiciones del gobierno nacional y, específicamente en lo contable, buscan la generación de información financiera que represente fielmente la situación de las entidades y que resulte relevante, sin que ello impida realizar las acciones administrativas y continuar las gestiones de cobro que resulten viables y jurídicamente sustentables, aún en relación con la cartera castigada o depurada y con aquella que ha sido deteriorada contablemente.

- Si es válido que la Rama Judicial aplique el procedimiento desarrollado, a partir del 1º de enero de 2018.

Atendiendo las consideraciones expuestas y las conclusiones precedentes, es válida la estimación de deterioro aplicando la metodología propuesta por la entidad, para lo cual debe considerarse que en la determinación de los saldos iniciales en 2018 deberá reconocerse de forma separada el costo y el deterioro de la cartera, afectando con este último caso el patrimonio, en la cuenta de IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, mientras que cualquier ajuste, variación o reversión del deterioro reconocido deberá afectar los resultados, como ingreso o gasto, a lo largo de 2018 y en los periodos contables sucesivos.

De igual manera deberá considerarse que, a partir de 2018, los derechos de cobro que de antemano evidencien una probabilidad nula de recaudo, no deberán ser objeto de reconocimiento en el estado de situación financiera ni en el estado de resultados de la entidad, pues si llegaran a reconocerse, al no cumplir con la definición de activo, deberán ser objeto de baja en cuentas y podrían distorsionar la información a verificar frente al análisis de deterioro que implemente la entidad.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000131 del 05-01-2017
 20172000000351 del 05-01-2017
 20172000003151 del 08-02-2017
 20172000000341 del 05-01-2017
 20172000056031 del 05-09-2017
 20172000056641 del 11-09-2017
 20172000108061 del 14-12-2017
 20172000028961 del 26-05-2017

3.26 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20172000019771 DEL 24-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias

	Patrimonio
SUBTEMAS	Subcuentas para registrar las transferencias por el Sistema General de Regalías con el Fondo de Desarrollo Regional Cuenta para registrar la corrección de errores de ejercicios anteriores.

Doctor

RICARDO MOJICA BAEZ

Contratista - MHCP

Proyecto Consolidación de los Sistemas Nacionales de Información

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500010662 del 3 de marzo de 2017, en la cual consulta los siguientes temas con relación al Marco Normativo y al catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno:

(...)

“1. Dentro de las subcuentas establecidas en el catálogo para el grupo 54 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, y la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALIAS, no se encuentra la subcuenta para el FONDO DE DESARROLLO REGIONAL.

2. Dentro de las subcuentas establecidas en el catálogo para el grupo 44 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, y la cuenta 4413— SISTEMA GENERAL DE REGALIAS, no se encuentra la subcuenta para el FONDO DE DESARROLLO REGIONAL

3. Para las subcuentas de la cuenta 4111-REGALIAS Se tienen las subcuentas 411101-Hidrocarburos y 411102- Minerales, ¿Cómo se tiene previsto la inclusión del nivel auxiliar para estas subcuentas, un único ítem a nivel de auxiliar para cada subcuenta, o se tiene previsto desagregar en varios ítems?

4. Con respecto a los ajustes que se deben realizar cuando se identifican ingresos o gastos en ejercicios contables posteriores a ejercicios contables ya cerrados, según el marco normativo para entidades de gobierno, si se observa el numeral 5, este se refiere a hechos ocurridos entre el final del periodo y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, pero para el caso que los ajustes se identifiquen con posterioridad a la publicación de los estado financieros se entiende que se aplica el numeral 4.3

Corrección de errores de periodos anteriores, allí se establece que se corregirá ajustando el valor de activos, pasivos o patrimonio y en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en que se descubra el error, de acuerdo con la anterior. ¿Qué cuenta contable se debe aplicar en estos casos, las subcuentas de la cuenta 3109— RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, o se tiene previsto otra cuenta?”

Al respecto este Despacho se permite dar respuesta a los puntos 1,2 y 4. El punto 3 fue resuelto por la Subcontaduría de Centralización de la Información

CONSIDERACIONES

El numeral 4.3 de la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. (...) (Subrayado fuera de texto)

Catálogo de cuentas anexo a la Resolución N°620 para Entidades de Gobierno, contiene la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES la cual se describe así:

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.

2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2. Subcuentas para el reconocimiento del Gasto y del Ingreso por Transferencias para el Fondo de Desarrollo Regional

Con relación a esta solicitud, la CGN en las modificaciones que realice al Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno emitido mediante la Resolución N° 620 de 2016, el cual tendrá aplicación a partir del 1 de enero de 2018, habilitará las subcuentas respectivas para el registro del gasto y el ingreso por transferencias al Fondo de Desarrollo Regional, en las cuentas 5413 y 4413- SISTEMA GENERAL DE REGALIAS, respectivamente.

3) Este punto fue resuelto por la Subcontaduría de Centralización de la información, mediante la comunicación identificada con el radicado No 20174700015971 del 10 de marzo de 2017.

4) Cuenta para el registro de corrección de errores de ejercicios anteriores.

El efecto de la corrección de errores de periodos anteriores, sean materiales o no, se registrarán ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error, utilizando como contrapartida la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el error tuvo

impacto en los ingresos, costos y gastos de periodos anteriores. Si el error tuvo impacto en cuentas patrimoniales, afectará tales cuentas.

CONCEPTO No. 20172000106281 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Transferencias
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” en el Sistema General de Regalías

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” en el Sistema General de Regalías

Doctora

MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ

Coordinadora GIT SIIN

Contaduría General de la Nación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044702, del 04 de octubre de 2017, mediante la cual consulta si conforme al acto legislativo No. 04 de septiembre 8 de 2017, con el cual se modifica el artículo 361 de la Constitución Política en relación con el Sistema General de Regalías, y el Decreto Ley 1534 de septiembre 15 de 2017 por el cual se reglamenta el funcionamiento del Órgano Colegiado de Administración y Decisión – OCAD PAZ y la Asignación para la Paz, se requiere definir el procedimiento contable para la “Asignación para la Paz” y el “Fondo de Desarrollo Regional para Infraestructura”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Acto Legislativo 04 de septiembre 08 de 2017, por el cual se adiciona el artículo 361 de la Constitución Política, en su artículo 1° agrega:

“PARÁGRAFO 7° TRANSITORIO. Durante los veinte (20) años siguientes a la entrada en vigencia del presente acto legislativo, un 7% de los ingresos del Sistema General de Regalías se destinarán a una asignación para la Paz que tendrá como objeto financiar proyectos de inversión para la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera, incluyendo la financiación de proyectos destinados a la reparación de víctimas.

Igual destinación tendrá el 70% de los ingresos que por rendimientos financieros genere el Sistema General de Regalías en estos años, con excepción de los generados por las asignaciones directas de que trata el inciso segundo del presente artículo (...).

PARÁGRAFO 8° TRANSITORIO. Con el propósito de financiar la infraestructura de transporte requerida para la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción una Paz Estable y Duradera, el Gobierno nacional trasladará el 60% de los saldos no aprobados en el Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación a 31 de diciembre de 2016. El 50% de los recursos objeto del traslado será destinado a la Asignación para la Paz, para ser definidos por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión de que trata el parágrafo 7° transitorio del presente artículo y el 50% restante al Fondo de Desarrollo Regional.

El gobierno departamental podrá establecer que el porcentaje de recursos a trasladar sea superior al 60%, en cuyo caso deberá informar al Gobierno nacional dentro de los cinco días siguientes a la entrada en vigencia del presente Acto Legislativo.

El Gobierno nacional realizará los ajustes presupuestales a los que haya lugar mediante un decreto con fuerza de ley. Los recursos trasladados serán apropiados al mismo departamento beneficiario de los saldos y se distribuirán en partes iguales a la Asignación para la Paz y al Fondo de Desarrollo Regional” (subrayado fuera del texto).

A su vez, el Decreto Ley 1634 de 2017 ajustó el presupuesto bienal 2017-2018 del Sistema General de Regalías en cumplimiento de lo establecido en el parágrafo 8° transitorio del artículo 361 de la Constitución Política, adicionado mediante el Acto Legislativo 04 de 2017.

1. Marco Normativo Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías perteneciente al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expedido mediante Resolución 356 de 2007 de la CGN, establece de forma general la distribución y asignación de los recursos de las regalías, al respecto se menciona:

“6. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

Con la distribución de los recursos del SGR que realiza el Departamento Nacional de Planeación, el MHCP, en la contabilidad del SGR, acredita las subcuentas que identifiquen el concepto distribuido y debita la subcuenta 292580-Regalías recaudadas (Db), de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS.

7. RECONOCIMIENTO DE LAS ASIGNACIONES

Con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 541301-Asignaciones directas, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acredita la subcuenta 240316- Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Las asignaciones a las entidades territoriales de los recursos distribuidos en los distintos fondos se registran debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

(...)

Adicionalmente, el MHCP, en la contabilidad del SGR, acredita la subcuenta 292580-Regalías recaudadas (Db) y debita las subcuentas que identifiquen el concepto distribuido, de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS” (subrayado fuera del texto).

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En el contexto de los nuevos marcos normativos, el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su numeral 8. DISTRIBUCIÓN A TRAVÉS DE LOS FONDOS Y 0,5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE, indica de forma general el tratamiento contable a realizar cuando se destinen recursos a

los distintos fondos sobre los cuales se distribuyen los ingresos del Sistema General de Regalías (SGR).

Al respecto, se resalta: “con la instrucción de abono en cuenta, los recursos de los distintos fondos distribuidos a las entidades territoriales (excepto los distribuidos al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas), así como el 0,5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal de Dique, se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIA POR PAGAR” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

1. Marco Normativo Régimen de Contabilidad Pública Precedente

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el procedimiento contable que aplica para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” se encuentra establecido de forma general en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías perteneciente al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expedido mediante Resolución 356 de 2007 de la CGN, en sus numerales 6. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y 7. RECONOCIMIENTO DE LAS ASIGNACIONES.

Ahora bien, con respecto a las subcuentas necesarias para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías que se asignan para la paz, me permito informarle que, atendiendo su solicitud, la CGN expidió la Resolución 573 de 2017, por la cual se crean, en el Catálogo General de Cuentas, expedido mediante la Resolución 356 de 2007, las subcuentas 292511-Asignación para la paz de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS, 441310-Asignación para la paz de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y 541310-Asignación para la paz de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Por su parte, en el contexto de los nuevos marcos normativos, se concluye que el procedimiento contable que aplica para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” se encuentra establecido de forma general en el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su numeral 8. DISTRIBUCIÓN A TRAVÉS

DE LOS FONDOS Y 0,5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE.

- Cabe aclarar que, atendiendo la consulta radicada en la CGN con el N° 20175500010662 del 3 de marzo de 2017, en la siguiente actualización del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, emitido mediante la Resolución 620 de 2016, el cual tendrá aplicación a partir del 1º de enero de 2018, se espera habilitar las subcuentas respectivas para el registro del gasto y del ingreso por transferencias al Fondo de Desarrollo Regional, en las cuentas 5413 y 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, respectivamente.

Adicionalmente, me permito informarle que, atendiendo su solicitud, se espera habilitar de modo similar en la referida actualización del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, las subcuentas respectivas para el registro del gasto y del ingreso por concepto de asignación para la paz, en las cuentas 5413 y 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, respectivamente.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000301 del 05-01-2017

20172000000351 del 05-01-2017

20172000091471 del 10-11-2017

20172000106031 del 27-11-2017

3.27 GASTO PÚBLICO SOCIAL

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000036181 del 06-07-2017

3.28 GASTOS - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.29 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

CONCEPTO No. 20172000030971 DEL 15-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Operaciones interinstitucionales Propiedades, planta y equipo Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos manejados mediante la Cuenta Única Nacional. Reconocimiento contable de materiales para mantenimiento de inmuebles. Clasificación de inmuebles como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión. Reconocimiento de inmuebles recibidos en administración. Clasificación de inmuebles como activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo. Tratamiento de los ajustes por inflación en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Personal requerido para avalúo técnico de los inmuebles. Reconocimiento contable de los parqueaderos de los edificios.

Coronel

GIOVANNI RODRÍGUEZ LEÓN

Director Instituto de Casas Fiscales del Ejército

Instituto de Casas Fiscales del Ejército

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500016762, del día 28 de marzo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

1. “¿Cómo clasificar los recursos que se manejan a través de la Cuenta Única Nacional toda vez que en el actual Plan General de la Contabilidad Pública están clasificados como una cuenta por cobrar dentro del Grupo 14 Deudores?”
2. ¿Los materiales de consumo utilizados para realizar el mantenimiento de las viviendas fiscales del ICFE (eléctrico, ornamentación, plomería, carpintería y gas); se deberían reclasificar a inventarios?

3. ¿El ICFE deberá clasificar las viviendas de su propiedad, entregadas en arrendamiento, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión? (El ICFE considera que el valor de mercado para la entidad no puede considerarse igual al de las inmobiliarias)
4. ¿El ICFE deberá clasificar las viviendas que son propiedad del Ministerio de Defensa Nacional y que tiene en administración, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión?
5. ¿Las viviendas propias y de propiedad del Ministerio de Defensa Nacional, corresponden a activos generadores de efectivo o a activos no generadores de efectivo?
6. De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno ¿Se debe eliminar el saldo acumulado de los ajustes por inflación de los activos y del patrimonio, o se debe dejar como un mayor valor del costo?
7. Si la entidad escoge la alternativa II del Instructivo 002 de 2015 para medir inicialmente las propiedades planta y equipo o las propiedades de inversión, ¿Es posible que el avalúo técnico sea realizado por sus funcionarios? ¿Qué perfil deberían tener los funcionarios que realicen dicho avalúo? ¿Si no se cuenta con el personal, se tendría que contratar externamente?
8. ¿El área de parqueaderos se debe reconocer de manera separada en los Estados Financieros o dentro del valor total del edificio? (El ICFE aclara que no manejan propiedad horizontal)

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo la Resolución N° 533 de 2015 expresa lo siguiente:

PREGUNTA 1

El procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, adoptado mediante la Resolución N° 006 de 2017, menciona lo siguiente:

“1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1. Recaudo

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrara debitando la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106- CUENTA UNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditara la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2. Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrara debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106- CUENTA UNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelara la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION.

1.3.3. Compensación de recursos en la tesorería centralizada

La compensación de recursos por parte de una tesorería centralizada se realiza cuando se cancelan obligaciones y derechos de entidades del mismo nivel, con recursos que hacen parte del sistema de cuenta única. Estas compensaciones pueden hacerse entre el fondo común de la tesorería centralizada y los fondos administrados, o entre fondos administrados. Para efectos del presente procedimiento, el fondo común de una tesorería centralizada está conformado por los recursos recaudados, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad del mismo nivel. Por su parte, el fondo administrado corresponde a los recursos en efectivo a favor de la entidad, trasladados a la tesorería centralizada para su administración.

1.3.3.1 Compensación entre el fondo común y un fondo administrado

Cuando dos entidades tengan obligaciones y derechos recíprocos, cuya obligación se cancele con recursos del fondo común y cuyo derecho se recaude mediante el incremento

del fondo administrado, siendo ambos fondos manejados por la tesorería centralizada a través de un sistema de cuenta única, se realizarán los siguientes registros:

La entidad que tiene registrada la obligación debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

La entidad que tiene registrado el derecho debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705- FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION.

1.3.3.2 Compensación entre fondos administrados

Cuando dos entidades tengan obligaciones y derechos recíprocos, que se cancelen con fondos administrados, siendo ambos fondos manejados por la tesorería centralizada a través de un sistema de cuenta única, se realizarán los siguientes registros:

La entidad que tiene registrada la obligación debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION.

La entidad que tiene registrado el derecho debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, identificando la entidad que cancela la obligación, y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, identificando la entidad que recauda el derecho.

1.3.4 Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única,

teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizarán los siguientes registros contables:

La tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 580440-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.

Para el registro de la distribución de rendimientos financieros con recursos del financiamiento interno aplicará lo definido en el numeral 1.3.3.1 Compensación entre el fondo común y un fondo administrado, de este procedimiento.” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA 2 Y 3

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...) Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (...)

El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

10.2. Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Reconocimiento 14.1.

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. (...)

Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad de inversión se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Por su parte, el mantenimiento y reparaciones de las propiedades de inversión se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar o recuperar la capacidad normal de uso del activo.

14.2. Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad.

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533, indica lo siguiente con respecto al valor de mercado:

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad. (...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. ...

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA 4 Y 8

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533, señala lo siguiente con respecto a los activos:

“6.1.1. Activos Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...).

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos... (...) (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016 menciona lo siguiente:

9306 – BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA: “Representa el valor de los bienes de propiedad de terceros recibidos por la entidad para su salvaguarda o custodia.”

9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad directamente o a través de otras entidades.”

PREGUNTA 5

En el mismo Marco Normativo, se establece lo siguiente:

“19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...) Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión.

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...) Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado.” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA 6 y 7

El instructivo 002 de 2015, que hace referencia a las “Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno”, señala lo siguiente con respecto a las propiedades, planta y equipo, y a las propiedades de inversión:

“(…) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(…) d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo o propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (…)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

PREGUNTA 1

El tratamiento de los recursos de la Cuenta Única Nacional, dependerá del hecho económico que se está llevando a cabo como se muestra a continuación:

- Recaudo

Si los recursos son recaudados por la tesorería centralizada bajo el sistema de cuenta única, la entidad deberá registrarlos en la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y deberá acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Giro

El giro de los recursos que son administrados por el sistema de cuenta única, deberán ser registrados cancelando la obligación, debitando las subcuentas que correspondan y acreditando la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Compensación entre el fondo común y un fondo administrado

Cuando se realiza una compensación entre un fondo común y un fondo administrado, manejados por un sistema de cuenta única, a causa de derechos y obligaciones recíprocas, en la que la obligación se cancele con recursos del fondo común y en la que el derecho se recaude con un incremento del fondo administrado, la entidad deberá registrar lo siguiente:

Si la entidad tiene la obligación debitara la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditara la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705- FONDOS RECIBIDOS.

Si la entidad tiene registrado el derecho debitara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditara la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

- Compensación entre fondos administrados

En el caso que la entidad tenga obligaciones y derechos recíprocos, que se cancelen con fondos administrados, a través de un sistema de cuenta única, deberá realizar los siguientes registros, dependiendo del caso que le aplique:

Si la entidad tiene registrada la obligación debitara la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION.

Si la entidad tiene registrado el derecho debitara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditara la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

- Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

La distribución de los rendimientos a los fondos administrados a través del sistema de cuenta única deberán ser registrados por la entidad con un debito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.

PREGUNTA 2

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los materiales a los que se refiere en la consulta (eléctrico, ornamentación, plomería, carpintería y gas) y que son utilizados para el mantenimiento de las viviendas fiscales, se deberán reconocer como gasto en el resultado del periodo, toda vez que corresponden a erogaciones que se realizan con el fin de conservar la capacidad de uso del inmueble.

PREGUNTA 3

En la consulta se plantea que el precio de mercado del arrendamiento para el ICFE no puede ser igual al de una inmobiliaria, por lo cual es pertinente hacer claridad con respecto a dicha afirmación, toda vez que el valor de mercado no es un valor específico para cada entidad, sino que corresponde a un valor de referencia que se encuentra circunscrito en un mercado genérico. En consecuencia, para determinarlo se debe tener en cuenta entre otros aspectos, el entorno del bien y las condiciones del mercado abierto, activo y ordenado en el que se encuentra.

Con respecto a la inquietud, las viviendas que son propiedad del ICFE, y que son arrendadas a precios de mercado, se deben clasificar y medir de acuerdo con la norma de propiedades de inversión, y aquellas viviendas arrendadas a precios inferiores a los precios de mercado se deben clasificar como propiedades, planta y equipo.

PREGUNTA 4

El ICFE, debe revisar si los inmuebles que son propiedad del Ministerio de Defensa Nacional, cumplen con la definición de activo, para ello, deberá considerar las condiciones de administración pactadas con el Ministerio, a fin de determinar si tiene el control de los bienes, verificando si el ICFE va a utilizar los inmuebles durante la mayor parte de su vida

económica, si las pérdidas y ganancias asociadas al inmueble recaen sobre el ICFE, entre otros aspectos particulares del contrato o acuerdo que sean relevantes para la entidad y que sean determinantes para definir si hubo o no transferencia de los riesgos y ventajas asociados al inmueble.

Si el ICFE concluye que los inmuebles cumplen con la definición de activo, deberá clasificarlos como propiedades, planta y equipo, si el bien es arrendado a precios inferiores a los de mercado; o como propiedades de inversión, si el bien es arrendado a precios de mercado.

En caso de que el ICFE concluya que los inmuebles no cumplen con la definición de activo, no los reconocerá como tal, pero deberá revelarlos a través de cuentas de orden acreedoras, en la cuenta 9306 – BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA o en la cuenta 9308 – RECURSOS ADMINISTRADOS A NOMBRE DE TERCEROS, dependiendo del alcance según lo estipulado en el contrato o convenio de entrega de los inmuebles.

PREGUNTA 5

La clasificación de las vivienda en activos generadores de efectivo o no generadores de efectivo, dependerá del valor que la entidad esté recibiendo por el arrendamiento, así pues, aquellos inmuebles que se arrienden por un valor inferior a los precios de mercado, serán activos no generadores de efectivo, y aquellos que se arrienden a precios de mercado harán parte de los activos generadores de efectivo. Lo anterior aplica tanto para los inmuebles que son propiedad del ICFE, como para los inmuebles que son propiedad del Ministerio de Defensa y que cumplan los criterios para ser reconocidos como activo, de conformidad con los lineamientos definidos anteriormente, en la respuesta a la pregunta 4.

PREGUNTA 6

Los ajustes por inflación que actualmente deben estar reconocidos como mayor valor de las propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Circular Externa N° 056 de 2004 emitida por la CGN, deberán ser eliminados en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, afectando el saldo de la cuenta respectiva de patrimonio, en la cual se tenían reconocidos dichos ajustes. Lo anterior, considerando que bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ajustes por inflación no hacen parte del costo de las propiedades, planta y equipo, o de las propiedades de inversión, y que tampoco están contemplados en las alternativas de medición en el Instructivo N° 002 de 2015.

PREGUNTA 7

En caso de que la Entidad de Gobierno opte por la alternativa de medición N° II para las propiedades, planta y equipo, y las propiedades de inversión, disponible en el Instructivo N° 002 de 2015, puede decidir con qué personal realizará el avalúo de los inmuebles, bien sea con sus funcionarios o por medio de contratación externa, siempre y cuando, verifique que este cuente con la idoneidad y capacidad suficiente para determinar razonablemente el valor del activo, considerando que avalúo se debe realizar mediante métodos técnicamente reconocidos, para dar cumplimiento a los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno adoptado mediante la Resolución N° 533 de 2015.

No es competencia de la CGN definir los perfiles del personal que puede adelantar las funciones de perito evaluador.

PREGUNTA 8

Para el reconocimiento contable de los parqueaderos de los inmuebles, se debe revisar si la Entidad espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio por estos de manera independiente, en cuyo caso deberán ser reconocidos de manera separada en la subcuenta 164017- Parqueaderos y garajes de la cuenta 1640 - EDIFICACIONES. Por el contrario, si no se espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio de los parqueaderos de manera independiente, si no que estos están asociados a los inmuebles, entonces, se deberán reconocer y medir como si se tratara de un solo activo, y registrar en la subcuenta 164001 – Edificios y casas de la cuenta 1640 - EDIFICACIONES.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000091451 del 10-11-2017

3.30 OTROS GASTOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000003151 del 08-02-2017
20172000000341 del 05-01-2017
20172000056031 del 05-09-2017
20172000089891 del 10-11-2017
20172000035711 del 05-07-2017

3.31 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.32 COSTOS DE VENTAS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000036751 del 11-07-2017

20172000058451 del 15-09-2017

3.33 COSTO DE VENTAS DE BIENES

CONCEPTO No. 20172000022321 DEL 04-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Costo de producción de bienes
	SUBTEMAS	Sistema de costos como herramienta complementaria a la contabilidad

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Costo de ventas - Bienes
	SUBTEMAS	Sistema de costos como herramienta complementaria a la contabilidad

Doctora

GLORIA ESPERANZA ACEVEDO

Jefe de Control Interno

Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial - UAERMV

Ciudad: Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000612-2, del 14 de febrero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“La entidad debería tener un sistema de costos y este a su vez se debería ver reflejado en los estados contables (Grupo 15 – Inventarios), tanto en el actual marco contable, como en el Nuevo Marco Normativo Contable, toda vez que parte de su Misionalidad es producir mezclas asfálticas para atender situaciones imprevistas en la malla vial local y brindar apoyo interinstitucional para garantizar una mejor movilidad en beneficio de la sociedad”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Los principios de contabilidad pública contemplados en el Régimen de Contabilidad Pública- RCP constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para generar la información contable de los cuales es pertinente mencionar:

“122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública”.

Así mismo, el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en la Norma Técnica relativa a los Costos de Producción, señala:

“295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás

individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos. (...)

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia. (...)

306. En notas a los estados, informes y reportes contables se debe revelar el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos”. (Subrayado fuera del texto)
Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio. (...)

9.2.2. Costos de transformación

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la

determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1 Producción de bienes

El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las Normas de Propiedades, Planta y Equipo, y Activos Intangibles, según corresponda. (...)

La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios.

No se incluirán en los costos de transformación, y por ende se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de disposición". *(Subrayado fuera del texto)*

CONCLUSIONES

Si bien la CGN no ha emitido normatividad particular sobre sistemas de costos, como tampoco ha exigido una metodología específica, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente como en el Nuevo Marco Normativo se establece que cuando la entidad produce bienes deberá reconocer costos de producción o transformación, los cuales corresponden a erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción del bien, con independencia de que sean destinados para comercializarse en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

La preparación de la información financiera deberá atenderse de acuerdo a los principios o criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad, por tanto, esta deberá implementar el sistema de costeo necesario y definir las metodologías para calcular los costos y

clasificar las erogaciones realizadas en las diferentes etapas de producción de mezclas asfálticas, en cualquiera de los dos Marcos Normativos consultados.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000110651 del 21-12-2017

3.34 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000109071 del 18-12-2017
20172000110651 del 21-12-2017

3.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000036751 del 11-07-2017
20172000058451 del 15-09-2017

3.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.41 OTROS SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto 20172000109071 del 18-12-2017

3.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES

CONCEPTO No. 20172000062981 DEL 28-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con prestación definida
	SUBTEMAS	Estimación del valor a reconocer como Garantía estatal

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Colpensiones

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003578-2 del 4 de Agosto de 2017, mediante la cual consulta:

“De acuerdo con el Manual de Procedimientos, Colpensiones realiza anualmente el cálculo actuarial de pensiones actuales, pensiones futuras y cuotas partes de pensiones y registra las variaciones resultantes de la actualización en las mismas cuentas en que se registraron originalmente dichos cálculos.

De igual manera se actualiza el valor de la Garantía Estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación definida de forma mensual. Para calcular el exceso del cálculo actuarial se

toma el valor del cálculo actuarial elaborado a 31 de diciembre de cada año y se le resta el valor que se tiene registrado en el grupo 1-Activo al finalizar cada mes.

Sin embargo, con la aplicación de la Resolución 634 de 2014, la Garantía Estatal se siguió calculando de la misma forma que se hacía antes de la aplicación de la misma, **razón por la cual solicitamos su concepto sobre cuál valor que se debe tener en cuenta, para establecer el exceso o defecto del cálculo actuarial de las reservas para pensión, si el valor registrado en el grupo 1-Activo o el valor registrado en el grupo 3 Patrimonio.**

De igual forma para la preparación de los estados financieros esquema Resolución (2200 de 1994) de la Superintendencia Financiera de Colombia se aplica lo establecido en esta resolución para registrar la Garantía Estatal, calculando el exceso o defecto del cálculo actuarial de las reservas para pensión, sobre la base del Calculo Actuarial menos el valor del grupo 73-Patrimonio.

Por lo anterior y con el fin de unificar criterios, solicitamos su concepto al respecto.”

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para las entidades de Gobierno se refiere a los Activos Contingentes en el Anexo a la Resolución 533 de 2015 que en el Capítulo III puntos 1.1. y 1.2 señala:

“1.1. Reconocimiento: Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad

Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones: La entidad revelará los activos contingentes en cuentas de orden deudoras cuando sea posible realizar una medición. Además, para cada tipo de activo contingente, revelará la siguiente información:

- una descripción de la naturaleza del activo contingente;

- una estimación de los efectos financieros y una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de entrada de recursos; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y
- el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el CGC incorporado al RCP mediante Resolución 620 de 2015, describe la cuenta 8125-GARANTÍA ESTATAL EN EL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA como, “Representa el valor de los derechos de las administradoras del régimen de prima media con prestación definida, para cumplir las obligaciones con sus afiliados, por las cuales responderá el Estado, una vez se demuestre que en las anteriores entidades, los ingresos y las reservas por conceptos de aportes de pensiones se hayan agotado, siempre y cuando se hubieran cobrado las cotizaciones, de conformidad con las disposiciones legales.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del exceso del cálculo actuarial de las reservas para pensión, sobre las reservas para el reconocimiento y pago de dicha prestación.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la obligación reconocido por parte de la Nación. 2- El valor de las obligaciones pensionales extinguidas. 3- El valor de la liquidación de la administradora.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, los derechos de la entidad sujetos a la ocurrencia futura de uno o más eventos inciertos respecto de los cuales la entidad tiene el control hasta tanto se presenten, conforman un activo contingente que se reconocerá en cuentas de orden deudoras, cuando pueda ser posible su medición, hasta tanto se presente la entrada de beneficios económicos o potencial de servicios, momento en el cual procederá al reconocimiento del activo en los estados financieros, en el período en el que tenga lugar la materialización.

Ahora bien, la garantía estatal se reconocerá en la cuenta 8125- GARANTÍA ESTATAL EN EL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA y su medición corresponderá a la mejor estimación que se requerirá para atender las obligaciones con sus afiliados, la cual deberá ser definida directamente por la entidad, atendiendo las particularidades inmersas en cada caso.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000311 del 05-01-2017

20172000000341 del 05-01-2017

20172000056031 del 05-09-2017

20172000106751 del 01-12-2017

3.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000301 del 05-01-2017

20172000002061 del 27-01-2017

20172000107761 del 13-12-2017

20172000106451 del 30-11 -2017

3.45 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR)

CONCEPTO No. 20172000034791 DE 28-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas de orden Deudores
	SUBTEMA	Procedimiento contable para reconocer derechos a favor de la Contraloría General de la República (CGR) cuando se le reconoce como víctima en procesos judiciales que cursan en contra de terceros por delitos contra la administración pública.

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
------------------------	-----------------------

2	TEMA	Cuentas de orden Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Procedimiento contable para reconocer derechos a favor de la Contraloría General de la República (CGR) cuando se le reconoce como víctima en procesos judiciales que cursan en contra de terceros por delitos contra la administración pública.

Doctor
FERNANDO YASNO BERMEO
Coordinador de Gestión Contable (E)
Contraloría General de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500029052 de fecha 20 de junio de 2017, donde informa que la Contraloría General de la República (CGR) fue reconocida como víctima en procesos judiciales que cursan en contra de terceros por delitos contra la administración pública (ejemplo, caso ODEBRECHT) y que como resultado de ello espera recibir activos por la reparación integral del daño patrimonial causado, por lo que solicita se le informe cuál es el procedimiento contable para reconocer tal situación en aplicación tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente como del nuevo Marco normativo contable expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015.

CONSIDERACIONES

1. Respetto del Régimen de Contabilidad Pública Precedente

En relación con los derechos contingentes a favor de la CGR se debe tener en cuenta lo señalado en el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias” dispuesto por la CGN en el Título II, Capítulo V, del Manual de procedimientos que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente, que en el numeral 2, respecto del reconocimiento de derechos contingentes, establece lo siguiente:

“(…) Cuando se admitan las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales se registran como un derecho potencial, con un débito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS,

con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Con la sentencia definitiva a favor de la entidad contable pública se reconoce el derecho cierto, con un débito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. (...)

Una vez se hayan recibido los recursos para cancelar los derechos litigiosos, laudos arbitrales o conciliaciones extrajudiciales, la entidad contable pública debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS ó 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, si la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, es quien recauda, y acredita la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.” (Subrayados fuera de texto)

2. Respecto del nuevo Marco normativo contable aplicable a las entidades de gobierno

Con relación al tema consultado la CGR debe tener en cuenta lo señalado por la CGN en el Marco conceptual dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, que en el numeral 5 señala el principio de esencia sobre la forma como una de las macro-reglas que orientan el proceso contable, indicando que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1, al definir los Activos, señala que éstos “son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, el citado numeral dispone que “Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho

exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.”

Con respecto a si es necesaria o no la titularidad como requisito previo para reconocer un activo, el Marco conceptual indica que “En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, preparación y revelación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, que se disponen como un anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo III, numeral 1.1, que hace referencia a los Activos contingentes señala que “Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. En relación con el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Cuando una entidad se hace parte en un proceso judicial del cual pueden surgir derechos a su favor, una vez se admitan las demandas y si éstos pueden medir de manera fiable, le corresponde reconocerlos mediante un débito en las subcuentas que identifican su origen, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Con la sentencia definitiva a favor de CGR se debe reconocer el derecho cierto mediante un débito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Ahora bien, cuando se reciban los recursos o bienes para cancelar los derechos reconocidos previamente como resultado de la decisión judicial, la entidad contable pública debitará la subcuenta que corresponda a la naturaleza económica de los recursos o bienes recibidos y acreditará la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

2. En relación con Marco normativo contable que deben atender las Entidades de Gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015

Una vez se reconozca a la CGR como víctima en procesos judiciales que cursen en contra de terceros por delitos contra la administración pública, de los cuales se espere recibir activos a cuenta de la reparación integral por el daño patrimonial causado, si es posible efectuar una medición de los activos contingentes, se registrará el derecho potencial en las subcuentas que identifican su origen, una vez se admiten las demandas. Para tal efecto debitará las subcuentas que correspondan de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Con la sentencia definitiva en la que se reconozca a la CGR como víctima y esta entidad tenga el control sobre el derecho otorgado, se reconocerá tal hecho mediante un débito a la subcuenta 138421 Indemnizaciones de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 480828-Indemnizaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Al recibir los recursos o bienes para cancelar los derechos reconocidos previamente como resultado de la decisión judicial, la entidad contable pública debitará la subcuenta que corresponda a la naturaleza económica de los recursos o bienes recibidos y acreditará la subcuenta 138421 Indemnizaciones de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000091471 del 10-11-2017

3.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.48 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS DE CONTROL

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.49 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS POR CONTRA (DB)

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.50 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20172000000571 DEL 11-01-2017

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Valor residual de las propiedades planta y equipo igual a cero, cuando se consume el total de beneficios económicos

Doctora
GINA PAOLA GAMBOA RODRIGUEZ
Contadora
Universidad Surcolombiana
Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20165500075152 de fecha 15 de noviembre de 2016, en la cual presenta consulta en los siguientes términos:

“De acuerdo a la Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público que adelantan las Universidades y teniendo en cuenta la normatividad que aplica para dichas entidades (Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, e instructivo 002 de 2015), y en relación con Propiedades, planta y equipo, en las Medición Posterior, aparece el termino de el término del valor residual; (...)

“(…) Teniendo en cuenta que la Universidad Surcolombiana ..., no adquiere Propiedades, planta y equipo, para ponerlos en disposición de venta o enajenación al finalizar su vida útil y consume sus beneficios económicos futuros y su potencial de servicio en forma significativa, podemos determinar que el valor residual para todos los activos sea igual a cero (0)?”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

En relación con lo señalado en el Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, el numeral 10.3 de la norma de Propiedades, Planta y equipo, dispone:

“10.3. Medición posterior

(...) La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la entidad evaluará si durante la vida útil se consume la totalidad de los beneficios económicos o su potencial de servicios

de cada uno de sus activos y determinará si no espera obtener ningún flujo de efectivo por la disposición del activo al final de su vida, caso en el cual no habrá lugar el valor residual podrá ser igual a cero.

En todo caso la entidad deberá realizar revisiones como mínimo al final de cada periodo contable, sobre la vida útil, el valor residual y el método de depreciación de sus Propiedades, Planta y Equipo con el objetivo de determinar si existen cambios significativos y proceder de ser necesario a realizar los ajustes correspondientes de acuerdo a lo que estipula la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, todo esto con el fin de reflejar la realidad económica de la entidad.

CONCEPTO No. 20172000013221 DEL 03-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Competencias técnicas del profesional para la elaboración de cálculos actuariales

Doctora
Alexandra Collazos Millán
Contadora
Universidad del Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 220175500008762, del 22 de febrero de 2017 en la cual formula la siguiente consulta:

“La norma NICSP establece que para el cálculo de los beneficios a empleados de largo plazo se aplicara un método de medición actuarial. ¿Es posible que este cálculo lo realice el Jefe de Nomina? O que tipo de profesional debe realizarlo y que sea válido para la aplicación de la norma? Somos de la Resolución 533 entidades de gobierno.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con el reconocimiento de los beneficios a empleados a largo plazo, el numeral 5.2., del Capítulo II, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, se señala lo siguiente:

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, los diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.
(...)

5.2.2. Medición Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Para el efecto y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. (...)

CONCLUSIONES

En primer lugar es necesario precisar que la Universidad del Valle como entidad pública no le corresponde aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP sino el Marco Normativo para entidades de gobierno expedido por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución N° 533 de 2015.

Por consiguiente, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones, con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, la entidad aplicará un método de medición actuarial.

No es competencia de la CGN definir si el Jefe de Nómina tiene las competencias técnicas para realizar los cálculos actuariales que la entidad requiere para el reconocimiento de los beneficios a los empleados.

La elaboración de cálculos actuariales conlleva el perfil de un profesional con conocimientos matemáticos, estadísticos y financieros.

CONCEPTO No. 20172000022721 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Determinación cedula para la depuración de renta de personas naturales

Doctora

MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ

Coordinadora el Grupo Interno de Trabajo SIIF

Subcontaduría de investigación

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500010872, del día 03 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“De acuerdo con lo establecido en la Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, solicitamos nos indiquen que registros contables se deben realizar en atención a los siguientes capítulos:

Capítulo II – Rentas de trabajo

Capítulo III – Rentas de pensiones

Capítulo IV – Rentas de capital

Capítulo V – Rentas laborales

Capítulo VI – Rentas de dividendos y participaciones

Lo anterior, con el fin de atender el requerimiento para la creación de las siguientes Posiciones de Pago No Presupuestales (PPNP)”.

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 620 del 26 de noviembre de 2015 “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, establece lo siguiente:

“Que en relación con la estructuración de planes o catálogos de cuentas, el numeral 3.1.1 de la política de regulación contable pública, contenida en el documento Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de contabilidad del Sector Público (NICSP), estableció lo siguiente: “La Contaduría General de la Nación realizará los ajustes correspondientes al Catálogo General de Cuentas (CGN), de acuerdo con los criterios definidos en cada uno de los modelos contables aplicables a las entidades de gobierno y a las empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público. Esto, con el fin de que se utilice el CGC para registrar las transacciones, hechos y operaciones realizadas por estas entidades y se facilite el reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación.”

Ahora bien, la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su artículo 330, lo siguiente:

“Artículo 330. Determinación cedular. La depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas a las que se refiere este artículo se efectuará de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 26 de este Estatuto aplicables a cada caso. El resultado constituirá la renta líquida cedular. (...)

La depuración se efectuará de modo independiente en las siguientes cédulas:

- a) Rentas de trabajo
- b) Pensiones
- c) Rentas de capital
- d) Rentas no laborales
- e) Dividendos y participaciones.”

Los artículos 335, 336, 337, 338, 339, 340, 341, 342 y 343, establece los conceptos que conforman cada sistema cedular.

Articuladamente, la Resolución No. 000006 del 03 de febrero de 2017 “Por la cual se prescriben y habilitan los formularios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el año 2017”, establece:

“ARTÍCULO 9. Declaración Mensual de Retenciones en la Fuente - Formulario No. 350. Prescribir para la presentación de la “Declaración Mensual de Retenciones en la Fuente” correspondiente a los periodos 1 y 2 del año 2017, el Formulario Modelo No. 350, diseño que forma parte integral de la presente Resolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pondrá a disposición el Formulario Modelo No. 350 en forma virtual en la página web, www.dian.gov.co, para su diligenciamiento, presentación y/o pago electrónico.”

Así mismo, el Formulario Modelo No. 350 mencionado en la Resolución No. 000006 del 03 de febrero de 2017, detalla los siguientes conceptos para la presentación de la Declaración de Retención en la Fuente:

- Rentas de trabajo
- Rentas de pensiones
- Honorarios
- Comisiones
- Servicios
- Rendimientos financieros e intereses
- Arrendamientos (muebles e inmuebles)
- Regalías y explotación de la propiedad intelectual
- Dividendos y participaciones
- Compras
- Transacciones con tarjetas débito y crédito
- Contratos de construcción
- Enajenación de activos fijos de personas naturales ante notarios y autoridades de tránsito
- Loterías, rifas, apuestas y similares
- Otros pagos sujetos a retención
- Autorretenciones (según Decreto 2201 de 2016, por ventas, honorarios, comisiones, servicios, Rendimientos financieros, otros conceptos)
- Pagos o abonos en cuenta al exterior a países sin convenio
- Pagos o abonos en cuenta al exterior a países con convenio vigente
- Retenciones practicadas a título de impuesto sobre las ventas (a responsables del régimen común y practicadas por servicios a no residentes o no domiciliados)
- Retenciones impuesto de timbre nacional

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Si bien la reforma tributaria estructural contenida en la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, modifica el impuesto de renta para personas naturales al eliminar el IMAN (Impuesto mínimo alternativo nacional) e IMAS (Impuesto mínimo alternativo simple) y plantea una metodología de depuración a través del sistema cédular, en la que se busca clasificar las rentas de acuerdo con la fuente que las produce, la DIAN mediante Resolución No. 000006 del 03 de febrero de 2017, habilita el nuevo formulario número 350 de retención en la fuente, este determina cada una de las rentas contempladas en el artículo 330 de la reforma tributaria estructural, con un mayor nivel de detalle.

Transitoriamente, los registros de los conceptos desagregados en el Formulario Modelo 350, deben efectuarse de conformidad con la siguiente homologación:

Cuenta	Descripción en Catálogo General de Cuentas	Descripción en Formulario Modelo N° 350 DIAN	Tipo de cédula
243602	Dividendos y participaciones	Dividendos y participaciones	Rentas de dividendos y participaciones
243603	Honorarios	Honorarios	Rentas no laborales
243604	Comisiones	Comisiones	Rentas no laborales
243605	Servicios	Servicios	Rentas no laborales
243606	Arrendamientos	Arrendamientos (muebles e inmuebles)	Rentas de capital
243607	Rendimientos financieros	Rendimientos financieros e intereses	Rentas de capital
243608	Compras	Compras	Rentas no laborales
243609	Loterías, rifas, apuestas y similares	Loterías, rifas, apuestas y similares	Rentas no laborales
243610	Pagos al exterior	Pagos o abonos en cuenta al exterior a países sin convenio	Rentas no laborales
243611	Por ingresos obtenidos en el exterior	Pagos o abonos en cuenta al exterior a países con convenio vigente	Rentas no laborales

243612	Enajenación de propiedades, planta y equipo personas naturales	Enajenación de activos fijos de personas naturales ante notarios y autoridades de tránsito	Rentas no laborales
243615	A empleados artículo 383 ET		Rentas de trabajo
243616	A empleados artículo 384 ET		
243617	A trabajadores por cuenta propia		
243618	Sobre salarios de contribuyentes que no pertenecen a la categoría de empleados		
243625	Impuesto a las ventas retenido por consignar		Rentas no laborales
243626	Contratos de obra	Contratos de construcción	Rentas no laborales
243627	Retención de impuesto de industria y comercio por compras		
243628	Retención de impuesto de industria y comercio por ventas	Retenciones practicadas a título de impuesto sobre las ventas (I.V.A.)	
243629	Retención de impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)		
243690	Otras retenciones	Otros pagos sujetos a retención	
243695	Autorretenciones	Autorretenciones	
243698	Impuesto de timbre	Retenciones impuesto de timbre nacional	

Los conceptos desagregados en el Formulario Modelo 350 que no estén contemplados en la anterior homologación, deberán registrarse en la cuenta contable 243690 OTRAS RETENCIONES, ahora bien, una vez el GIT de Investigación y Normas efectuó el estudio definitivo y se determine la estructura de la cuenta contable 2436 RETENCION EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE se deberá proceder a atender los rubros que se

determinen en el respectivo acto administrativo que contenga la modificación requerida.

CONCEPTO No. 20172000024741 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Plazo para efectuar la depuración contable por parte de las entidades territoriales.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Plazo para efectuar la depuración contable por parte de las entidades territoriales.

Doctora
ANA LUCIA ESCOBAR VARGAS
Alcaldesa Municipal
Municipio de la Calera
La Calera - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001776-2, del día 03 de febrero de 2017, y de acuerdo con las aclaraciones brindadas por vía telefónica, solicita se indique el plazo que tienen las entidades territoriales para efectuar el saneamiento contable, teniendo en cuenta que el Artículo 355 de la Ley 1819 del 28 de diciembre de 2016 establece un plazo de dos (2) años para efectuar dicho proceso a partir de la entrada en vigencia de dicha Ley, y por otra parte, la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece que la aplicación del nuevo Marco Normativo se debe realizar a partir del 1° de enero de 2018, fecha en la cual se debe determinar los saldos iniciales bajo la nueva regulación contable.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1819 de 2016, mediante la cual “se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su Artículo 355 que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención.

Entre tanto, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por la CGN, adoptó el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en cuyo numeral 3.1. establece que cuando la información contable de las entidades contables públicas no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben: i) determinar las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos u obligaciones de la entidad; ii) adelantar, todas las veces que sea necesario, las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública; y iii) implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que el reconocimiento y revelación del proceso de depuración contable se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

La Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones Incorporan, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Adicionalmente, el Artículo 4° de la Resolución en mención establece que el primer período de aplicación es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017, durante el cual la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

El numeral 3.2.15 de Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual incorporó en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deben: i) adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, y ii) implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que la información financiera que sea

objeto de depuración contable será ajustada según la norma aplicable a cada caso particular.

En atención al Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017, mediante la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para efectuar el saneamiento contable de la información para los años 2017 y 2018, así como modifica los Catálogos Generales de Cuentas vigentes, teniendo en cuenta que deben aplicar un marco normativo distinto para cada uno de estos años, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 para el año 2017 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el 2018.

Del mismo modo, la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación emitieron la Circular Conjunta N° 002 de 2016, la cual señala que, entre otros, “los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales, que no den cumplimiento a lo establecido en la Ley 1819 de 2016 y a los términos de lo previsto en los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución 193 de 2016, expedida por la Contaduría General de la Nación – CGN, conllevará a las sanciones que el Código Disciplinario único califica como falta gravísima al tenor de lo dispuesto en el numeral 52, del artículo 48 de la Ley 734 de 2002”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

De conformidad con lo establecido en el numeral 3.1 del Procedimiento de control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008, las actividades administrativas dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental. Como consecuencia de ello, en rigor, el proceso de saneamiento contable debería efectuarse con antelación a la entrada en vigencia del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, toda vez que esta última está orientada a reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública bajo unos nuevos criterios, más no a solventar problemas de calidad de la información contable.

Igualmente, es preciso señalar que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, entre otros aspectos, fueron

asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución N° 193 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su Artículo 6º, regirá a partir del 1º de enero de 2018.

Ahora bien, dada la coyuntura de coexistencia entre la migración a un nuevo Marco normativo y la disposición contemplada en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, lo aconsejable es que las entidades públicas territoriales efectúen el proceso de depuración ordenado en esta Ley, en el menor tiempo posible, de cara a garantizar la calidad de la información contable que servirá de base para efectuar la implementación de la nueva regulación contable.

No obstante, con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley en mención, la CGN emitió la Resolución N° 107 de 2017 mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento para la depuración contable. Dicha Resolución no realiza excepción alguna a los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución N° 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución N° 193 de 2016, sino que clarifica las cuentas y subcuentas contables que deben utilizar las entidades territoriales en el saneamiento contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Público que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente hasta el 31 de diciembre de 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2018, fecha en que termina el proceso de saneamiento ordenado por la Ley 1819 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000025601 DEL 04-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Identificación de los terceros beneficiarios de pagos, en los libros auxiliares

Doctor
JULIO ENRIQUE RAMOS JIMENEZ
Contador

Fiducoldex
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2017550000871-2, del 22 de febrero de 2017, donde solicita concepto frente al procedimiento que se debe adelantar en la contabilidad del Patrimonio Autónomo – PROCOLOMBIA, cuando se trata de la identificación del tercero (identificación fiscal) en la adquisición de bienes y servicios.

La anterior, por cuanto la Contraloría reporta un hallazgo al considerar que en el registro contable de las compras de estos bienes se debe identificar como el tercero a la Fiduciaria, es decir, al NIT asignado por la DIAN para la administración de todos los fideicomisos incluido este P.A. (Numeral 5 Art 102. -E.T.) el cual corresponde a Nit. 830.054.060-5

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuesto por la CGN en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 000068 de 2016, emitida por la DIAN, señala al grupo de obligados a suministrarle información por el año gravable 2017, lo mismo que el contenido, características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para ello. En el Artículo 18, numeral 18.2, se indican las responsabilidades a cargo de las Sociedades Fiduciarias y la información que éstas deben suministrarle, ordenando lo siguiente:

“18.12. Información de los órganos que financien gastos con recursos del tesoro nacional. De acuerdo con lo establecido en el artículo 2.8.4.3.1.2. del Decreto N° 1068 de 2015 - Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, los Secretarios Generales de los órganos que financien gastos con recursos del Tesoro Nacional, o

quienes hagan sus veces, deberán informar los pagos efectuados y las retenciones practicadas en el año gravable, así: (...)

18.11.3. La información de los pagos o abonos en cuenta realizados con recursos del fideicomiso deberá reportarse en el Formato 1014 Versión 1, identificando a cada una de las personas o entidades beneficiarias de los pagos o abonos en cuenta y las retenciones practicadas o asumidas durante el año, indicando el número, el tipo y el subtipo de fideicomiso, teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 18.2 del artículo 18 de la presente Resolución. (...)

PARÁGRAFO 2. Corresponde a las sociedades fiduciarias reportar la información relacionada con los fideicomisos que ella administre, de conformidad con los términos previstos en el numeral 18.11 del artículo 18 de la presente Resolución.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 106, se señala lo siguiente:

“106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública”. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución Nº 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley Nº 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública. El anexo de la citada Resolución, el punto 3, que hace referencia a los procedimientos de control interno contable, en los numerales 3.2 y 3.4 del mismo, se señala:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias. (...)

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En cumplimiento del contrato de fiducia mercantil, la Sociedad Fiduciaria debe implementar libros de contabilidad auxiliares que contengan los registros contables indispensables para el control detallado de las transacciones y operaciones de la entidad contable pública, con base en comprobantes de contabilidad y documentos que sirvan de

soporte a cada registro, donde se identifique a cada uno de los terceros con los cuales se efectúan las transacciones.

En desarrollo de lo dispuesto por la CGN en el Anexo de la Resolución N° 357 de 2008, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP, deben documentar sus políticas y demás prácticas contables que implementen a su interior, las cuales deben adoptarse en procura de lograr la representación fiel de los sucesos que se registran en el sistema de información.

En el numeral 3.4 del anexo a la Resolución antes citada se establece la obligación de identificar de manera individual los bienes, derechos y obligaciones de las entidades, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

La individualización del tercero, debe hacerse en función del beneficiario real de la erogación registrada, con independencia que los trámites se surtan a través un administrador de los recursos, como lo es en este caso la Sociedad Fiduciaria.

Como consecuencia de lo anterior, las entidad de establecer adecuadas políticas y procedimientos de control interno contable, de tal forma que le permitan atender adecuadamente los requerimientos internos y externos, como ocurre en el caso de la DIAN, entidad que exige a las sociedades fiduciarias la identificación de cada una de las personas o entidades beneficiarias de los pagos o abonos en cuenta y las retenciones practicadas o asumidas durante el año; por tanto, se requiere efectuar el registro identificando al tercero beneficiario del pago final.

CONCEPTO No. 20172000025751 DEL 05-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Códigos de las subcuentas contables para realizar el reconocimiento del derecho y del ingreso del Impuesto Nacional al Carbono

Doctora

MIRYAM MARLENY HINCAPIE CASTRILLON

Subcontadora General de la Nación

Subcontaduría de Centralización de la Información

Bogotá D.C.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3510

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500017812, del día 31 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“Solicitamos amablemente nos indiquen los códigos de las subcuentas contables a utilizar para el reconocimiento del derecho y del ingreso del Impuesto Nacional al Carbono, creado con el artículo 221 de la Ley 1819 de diciembre 29 de 2015.”

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 620 del 26 de noviembre de 2015 “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, establece lo siguiente:

“Que en relación con la estructuración de planes o catálogos de cuentas, el numeral 3.1.1 de la política de regulación contable pública, contenida en el documento Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de contabilidad del Sector Público (NICSP), estableció lo siguiente: “La Contaduría General de la Nación realizará los ajustes correspondientes al Catálogo General de Cuentas (CGN), de acuerdo con los criterios definidos en cada uno de los modelos contables aplicables a las entidades de gobierno y a las empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público. Esto, con el fin de que se utilice el CGC para registrar las transacciones, hechos y operaciones realizadas por estas entidades y se facilite el reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación.”

Ahora bien, la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su artículo 221, lo siguiente:

“ARTÍCULO 221. IMPUESTO AL CARBONO. El Impuesto al carbono es un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.

El hecho generador del impuesto al carbono es la venta dentro del territorio nacional, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero...”(Subrayado fuera de texto)

No obstante, el concepto DIAN con N° 000S2017003259 del día 10 de febrero de 2017, cita en su numeral 2:

“...se propone la creación del “Impuesto al carbono”, como un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados del petróleo y todos los tipos de gas fósil, que sean usados con fines energéticos”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 por la cual se promulgó la reforma tributaria estructural, crea un nuevo tributo denominado Impuesto nacional al carbono, este busca compensar y reducir la emisión de CO2 y en consecuencia los niveles de contaminación.

Ahora bien, para el reconocimiento contable se deberá registrar el derecho y el ingreso correspondiente al Impuesto nacional al carbono, en las subcuentas contables 130575 Otros impuestos nacionales, de la cuenta 1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL y 410575 Otros impuestos nacionales, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20172000026921 DEL 15-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del Instructivo 002 de 2015 para eliminar los saldos acumulados en las cuentas 3235 SUPERAVIT POR DONACION y 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO

Doctora
LUZ STELLA GIRALDO G.
Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca CVC
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20175500010542, del 22 de febrero de 2017, donde solicita se le indique la cuenta en donde se deben registrar los saldos acumulados en las cuentas 3235 Superávit por Donación y 3255 Patrimonio Institucional Incorporado, en desarrollo de la transición al nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno; por cuanto éstas no aparecen en el Catálogo General de Cuentas emitido por la CGN mediante Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual la CGN señaló los procedimientos a aplicar para la transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 1, dispone lo siguiente:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 (2017 en virtud del artículo 2 de la Resolución 693 de 2016) para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Instructivo antes citado, en el numeral 1.3.1., establece lo siguiente:

a. Otras normas

1.3.1 Transferencias – entidad que recibe los recursos

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo de la cuenta Superávit por Donación, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El saldo acumulado en la cuenta 3235 superávit por donación debe eliminarse afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, tal como lo establece la CGN en el numeral 1.3.1. del Instructivo 002 de 2015.

En lo que corresponde al saldo acumulado al 31 de diciembre de 2017 en la cuenta 3255 Patrimonio institucional incorporado, la entidad debe tener en cuenta lo siguiente:

- A la fecha de la transición, la entidad debe reclasificar las partidas reconocidas previamente en las subcuentas 325525 a 325527 de la cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO hacia la cuenta 3208 CAPITAL FISCAL.
- El saldo de la cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO que subsista después de la anterior reclasificación, debe cancelarse contra la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

CONCEPTO No. 20172000026931 DEL 15-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta para reconocer la tarifa Obligaciones Urbanísticas dentro del Catálogo General de Cuentas y el procedimiento si la cuenta por cobrar supera el 5% del total de la cuenta

Doctora
DALMA VANESSA NARVÁEZ PABÓN
Consultor

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500001092, el día 12 de enero de 2017, mediante la cual consulta:

“El catálogo (Sic) General de cuentas adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante la resolución 620 del 26 de noviembre de 2015, señala lo siguiente:

1305— IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL: Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

OBLIGACIONES URBANÍSTICAS: Es la contribución en dinero o áreas de terreno que son entregadas al Municipio de Envigado de manera obligatoria y a título gratuito por efecto de las diferentes actuaciones urbanísticas realizadas por el propietario y que son destinadas por la Entidad Territorial para la conformación de zonas verdes de protección ambiental, vías, equipamiento colectivo, espacio público en general; el hecho generador lo constituye la expedición de la correspondiente licencia urbanística, previa liquidación y pago o acuerdo de pago de la obligación urbanística. LA TARIFA: Todo predio ubicado en suelo urbano o de expansión urbana, con área mayor o igual a trescientos metros cuadrados en el que se desarrollen a través de licencias urbanísticas tres o más unidades inmobiliarias o de destinación, tendrá las obligaciones para cesión de espacio público y equipamiento según la zona de densidad donde se ubique y su respectivo estrato socio-económico como se indican en las tablas N° 30 y 31 del Acuerdo 010 de 2011

Solicito respetuosamente a ustedes me expliquen de una forma clara y concreta en que cuenta se reconocerá las obligaciones urbanísticas dentro del catálogo General de cuentas, si al presentarse el caso que la cuenta por cobrar supera el 5% del total de la cuenta si se llevará a otros impuestos municipales y no se detalla dentro de las subcuentas de la cuenta 1305— IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual aplicable a las Entidades de Gobierno, contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, expresa:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1 características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.(...)(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas:

“1305 IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan”(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, para el registro de las Obligaciones Urbanísticas, al generarse la contribución respectiva, se debitará la cuenta 130585 Otros impuestos municipales, controlando a nivel de cuentas auxiliares el importe por este impuesto y revelando en notas la información adicional según sea la naturaleza de las transacciones y su materialidad.

En el Nuevo Marco Normativo, en el evento en que la cuenta Otros impuestos municipales supere el 5% del total de la cuenta, deberá revelarse en función de su materialidad, teniendo presente que de conformidad con el Marco normativo para Entidades de Gobierno se considera que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y que influye en los usuarios en la medida en que sea material y tenga valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

En consecuencia, es responsabilidad de cada entidad establecer la materialidad dentro de sus Políticas Contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas.

CONCEPTO No. 20172000026961 DEL 16-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicabilidad de las normas de contabilidad pública al Fondo Nacional del Ganado

Doctora

LIBIA MAGALI DUQUE BRAVO

Asesora - Comisionada

Procuraduría General de la Nación

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002147-2, del 27 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“1. Cuáles son las normas de contabilidad pública que se debía seguir para el registro de información contable correspondiente a recursos de una cuenta especial como la del Fondo Nacional del Ganado para los años 2014-2015.

2. Si FEDEGAN en calidad de administradora del Fondo Nacional del Ganado debía aplicar las normas de contabilidad pública, en caso afirmativo qué norma, qué versión era aplicable respecto de los estados financieros del año 2014”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Mediante la Ley 89 de 1993, que creó el Fondo Nacional del Ganado, se estableció:

“ARTÍCULO 7o. ADMINISTRACIÓN. El Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Agricultura, contratará con la Federación Colombiana de Ganaderos -FEDEGAN-, la administración y recaudo final de las Cuotas de Fomento Ganadero y Lechero.

El respectivo contrato administrativo deberá tener una duración no inferior a diez (10) años, y en el cual se dispondrá lo relativo al manejo de los recursos, la definición y ejecución de programas y proyectos, las facultades y prohibiciones de la entidad administradora y demás requisitos y condiciones que se requieren para el cumplimiento de los objetivos legales, así como la contraprestación por la administración de las cuotas, cuyo valor será el cinco por ciento (5%) del recaudo anual”. (Subrayados fuera del texto)

En la Resolución N° 400 de 01 de diciembre de 2000, establecía:

“Artículo Segundo. Ámbito de aplicación. El Plan General de Contabilidad Pública – PGCP, compuesto por el Marco Conceptual, el Modelo Instrumental y el Manual de Procedimientos, debe ser aplicado por todos los organismos y entidades de las ramas del poder público, en sus diferentes niveles y sectores, los órganos autónomos e independientes como los de control y electorales, los organismos creados por la Constitución y la ley que tienen régimen especial, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, las empresas sociales del Estado, el Banco de la República, los fondos de origen presupuestal y las sociedades de economía mixta, asociaciones o fondos, de creación directa o indirecta, donde la participación estatal sea del 50% o más de su capital o, el Estado a través de sus diferentes entidades u organismos, ejerza influencia dominante o significativa en su dirección o toma de decisiones.

Por las personas jurídicas o naturales que administren o manejen, de manera temporal o permanente, recursos públicos, en lo relacionado con estos, como los fondos de fomento, las cámaras de comercio, las cajas de compensación familiar, entre otros”. (Subrayados fuera del texto)

Lo anterior fue modificado con la Resolución N° 354 de 2007, quedando como sigue:

“ARTÍCULO 5º. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del poder Público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social.

El ámbito de aplicación de dicho Régimen también incluye a las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresa oficiales, y a las mixtas en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social.

Parágrafo. El Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación para las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa e indirecta, sea inferior al cincuenta (50%) por ciento del capital social, así como las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, recursos públicos de manera temporal o permanente, en lo relacionado con estos, tales como los fondos de fomento, las cámaras de comercio y las cajas de compensación familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que expide el organismo regulador que corresponda a su ámbito.

No obstante, cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente, podrá solicitar los informes que sean necesarios, para lo cual expedirá las instrucciones que permitan llevar a cabo la homologación técnica respectiva”. (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública”.

Adicionalmente, mediante comunicación externa N° 20162000006901 del 10 de marzo de 2016, enviada al doctor Ricardo Cortés, Gerente Administrativo y Financiero del Fondo Nacional del Ganado, se indicó:

“1. En relación con la información financiera del Fondo Nacional del Ganado (FNG), se señala que contractualmente se ha establecido entre el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (MADR) y la entidad fiduciaria, que se deberá preparar información del

negocio fiduciario para fines de supervisión de acuerdo con lo establecido por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el FNG ha decidido acogerse al Régimen de Contabilidad Pública, se ha clasificado como entidad de gobierno y, en consecuencia, debe aplicar el Marco normativo regulado en las Resoluciones 533 y 620 de 2015.

De forma ideal, la contabilidad de los recursos en administración debería llevarse bajo el marco normativo ya referenciado; sin embargo, esto debería estar contractualmente pactado entre fideicomitente y entidad fiduciaria. Sin embargo, como lo establece la Resolución No. 598 de 2014 en su artículo 2º “los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia”.

Así las cosas, aunque es óptimo, no es condición sine qua non, que los recursos administrados se contabilicen bajo el Marco normativo para entidades de gobierno; sin embargo, corresponde al fideicomitente evaluar, si desde la relación costo beneficio resulta oneroso e implica esfuerzos significativos, realizar ajustes a la información preparada de conformidad con lo establecido por la Superintendencia Financiera de Colombia para los recursos administrados que debe ser incorporada en los Estados Financieros del FNG (los cuales deben prepararse bajo el Marco normativo para entidades de gobierno), o si se justifica modificar lo pactado contractualmente para que la fiduciaria prepare la información con base en el Marco normativo para entidades de gobierno”.
(Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

Como regla general los Fondos de Fomento no se encuentran obligados a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, a partir de la publicación de la Resolución N° 354 del 5 de septiembre de 2007.

No obstante, estos fondos tuvieron la opción de acogerse voluntariamente a la normativa de contabilidad pública emitida por la CGN, siempre que hubieren comunicado su decisión a más tardar el 31 de diciembre de 2015.

En ese sentido, mediante comunicación radicada en la CGN el 21 de diciembre de 2015, el Fondo Nacional del Ganado (FNG) decidió acogerse al Régimen de Contabilidad Pública. En

consecuencia, desde el 01 de enero de 2016 debió dar aplicación a las resoluciones N° 354, 355 y 356 de 2007, las cuales reúnen la normativa contable pública aplicable con anterioridad a los cambios regulativos derivados del proyecto de convergencia hacia normas internacionales, y a partir del 01 de enero de 2018, dará aplicación a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, toda vez que estos fondos se han asimilado a una entidad de gobierno.

Ahora bien, respecto a si FEDEGAN en calidad de administradora del Fondo Nacional del Ganado debía o no aplicar las normas de contabilidad pública, la CGN ha establecido que debe quedar contractualmente pactado, entre el Fideicomitente y la Sociedad Fiduciaria, el marco normativo que deberán aplicar.

En ese orden de ideas, durante los años 2014 y 2015, FEDEGAN debió aplicar la normativa contable que se haya estipulado en el contrato administrativo.

CONCEPTO No. 20172000029891 DEL 06-06-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Preparación y aplicación del Nuevo Marco Normativo

Doctor
CESAR AUGUSTO POLANIA RAMIREZ
Contador Público
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001827-2, del día 05 de abril de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) El Instituto de Deportes del Municipio fue creado mediante Acuerdo del Concejo Municipal con autonomía presupuestal. Este Instituto tiene código registrado ante la Contaduría General de la Nación y recibe transferencia de recursos del Municipio para sus gastos de funcionamiento. Adicionalmente recibe recursos económicos producto de la prestación de servicios a particulares u otras entidades públicas. En razón a lo anterior, el Instituto de Deportes debe realizar el proceso de preparación y aplicación de las NICSP de manera independiente a la Alcaldía o se debe agregar al proceso de esta última?

De otra parte, el Instituto de Cultura del Municipio fue creado igualmente mediante Acuerdo del Concejo Municipal pero no solicito código a la Contaduría General de La Nación. Sin embargo, tiene autonomía presupuestal, recibe transferencias del Municipio y otros recursos de particulares. Este instituto debe realizar el proceso de preparación y aplicación de las NICSP de manera independiente a la Alcaldía, o se debe agregar al proceso de esta última?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 4 referente a la entidad contable pública del documento denominado Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, señala:

“Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.”

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el numeral 5.2.3 del mismo documento señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3522

Es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP.

Con respecto a su inquietud, le corresponde a todas las entidades contables públicas, ya sea como unidades jurídicas, administrativas o económicas, tal como lo define el documento denominado Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. Por lo tanto, las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones deberán aplicar el nuevo Marco Normativo a partir del 1º de enero de 2018, independientemente de si tienen o no el código institucional para reportar directamente a la CGN por medio del CHIP.

Dado que los Institutos de Deporte son organismos descentralizados, le corresponde de manera independiente al Ente Territorial al cual se encuentren adscritos, implementar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000030241 DEL 07-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicabilidad de la Resolución 4 de 1960 para efectos contables y bases para la definición de requerimientos del aplicativo contable.

Doctor
ASDRUBAL ROPERO PÉREZ
Contador almacén
Municipio de Maní, Casanare.
Ciudad

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3523

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500011662, del 08 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que como consecuencia de la aplicación del nuevo Marco Normativo, la entidad contratará una actualización del aplicativo contable. Sin embargo, dicho aplicativo utiliza para los registros y elaboración de informes el Índice Universal de Inventarios, dispuesto en la Resolución 04 de 1960.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre los siguientes aspectos:

- ¿La Resolución 04 de 1960 se encuentra actualmente vigente?
- ¿Cómo se puede exigir al proveedor del aplicativo que realice los ajustes para que el sistema utilice el catálogo de cuentas emitido por la CGN?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 628 de 2015, la cual incorpora el Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, menciona en su numeral 5.2.3, relativo al Marco Normativo para entidades de Gobierno, que:

“(…)

El Marco normativo aplicable a las entidades de gobierno está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas plantea que:

“El Catálogo General de Cuentas (CGC) de las entidades de gobierno será empleado para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación. El CGC aplicable a estas entidades está dividido en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Es preciso advertir que la Resolución 04 de 1960 fue expedida por la Contraloría General de la República y sus efectos se orientan a los asuntos propios del Control fiscal, razón por la cual no tiene incidencia de orden contable. Por lo tanto la vigencia de esta norma, no depende de la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación.

Para los efectos propios de la contabilidad, la entidad deberá definir al proveedor los requerimientos para el aplicativo contable, sobre la base de los criterios de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación y revelaciones de los hechos económicos, contenidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones; y para efectos de la clasificación en los registros debe atenerse a la codificación establecida en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016.

Ahora bien, si para efectos distintos a los contables, la entidad requiere otro tipo de codificación de los activos, deberá efectuar las homologaciones respectivas, que permitan efectuar las correlaciones pertinentes, sin detrimento de los lineamientos definidos en el segundo párrafo de estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20172000042841 DEL 24-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, incorporado mediante la Resolución N° 182 de 2017

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales.

Señor
HECTOR FABIO CASTRO CALVO
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002861-2, del día 15 de junio de 2017, mediante la cual solicita se conceptúe si conforme con lo establecido en la Resolución N° 182 de 2017, la cual incorpora el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, las entidades de gobierno no están obligadas a aplicar dicho Procedimiento durante los años 2017 y 2018. Adicionalmente, el consultante solicita se aclare lo siguiente:

- Durante la vigencia 2017 se presentan los estados financieros comparados 2017 con 2016.
- Durante la vigencia 2018 se publicarían sin comparar.
- Durante la vigencia 2019 ya como lo establece el parágrafo transitorio del artículo 2 de dicha resolución.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 36 del Artículo 34 de la Ley 734 de 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único, dicta como deber de todo servidor público, entre otros, "Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes". (Subrayado fuera del texto)

El Capítulo II, Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en el numeral 7 relativo a la publicación de los estados contables básicos, establece las formalidades que deben cumplir las entidades contables públicas para la divulgación y publicación de los estados contables básicos, así:

"(...) El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.

Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que

para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental..” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución Nº 182 de 2017, mediante la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, señala:

“ARTÍCULO 1º. (...) En el marco de sus competencias constitucionales y legales, la Contaduría General de la Nación expide este procedimiento con el objetivo de establecer los lineamientos para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002. (...)

3.2. Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio a final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior.

En el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán los saldos de ingresos, gastos y costos acumulados desde el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior. (...)

ARTÍCULO 2º. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2018 y deroga las disposiciones que le sean contrarias.

Parágrafo transitorio: Las entidades sujetas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno presentarán la información comparativa mencionada en el numeral 3.2 del Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución, a partir de enero de 2019”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Las Entidades Contables Públicas incluidas dentro del ámbito del aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, se encuentran obligadas a publicar sus estados contables

intermedios de cada mes, en el mes siguiente a la ocurrencia de los hechos económicos registrados, en un lugar visible y público para los usuarios de la información, dando cumplimiento a lo establecido por el Régimen de Contabilidad Pública y el Código Disciplinario Único, Ley 734 de 2002.

En consecuencia, con ocasión de la expedición del nuevo Régimen de Contabilidad Pública y con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, la CGN emitió la Resolución N° 182 de 2017 mediante la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, el cual será aplicado por las entidades de gobierno a partir del 1º de enero de 2018, exceptuando únicamente la presentación de la información comparativa mencionada en el numeral 3.2 del Procedimiento incorporado mediante la Resolución en mención, la cual se presentará a partir de enero de 2019.

Por lo anterior, si bien durante el año 2017 las entidades de gobierno no aplicarán lo dispuesto en la Resolución N° 182 de 2017, la publicación mensual de los informes de gestión, resultados, financieros y contables, y los estados contables intermedios que corresponden al Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental intermedios comparativos con los periodos anteriores, con base a lo definido en el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos incorporado mediante la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, es una obligación que se gestó desde el momento de la entrada en vigencia de la Ley 734 de 2002.

CONCEPTO No. 20172000034311 DE 27-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable por parte de las entidades territoriales

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable por parte de las entidades territoriales

	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
--	----------------------------	---

3	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable

Señor

HUGO HERNAN TORRES QUIÑONES

Contador Público

Dirección: Carrera 40 N° 19B – 102, Código Postal: 520002

Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002480-2, del día 19 de mayo de 2017, mediante la cual solicita se aclare las siguientes inquietudes, en ocasión de la emisión de la Resolución N° 107 de 2017, que trata el tema del saneamiento contable para las entidades territoriales:

1. ¿Existe una fecha determinada para hacer entrega del saneamiento contable del año 2017 y año 2018?
2. ¿Las Empresas Sociales del Estado y Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios se pueden considerar como Entidades Territoriales, y estarían o no obligadas a realizar el saneamiento contable?
3. ¿Existe algún manual de procedimientos o reglamentación sobre la forma como debe desarrollarse el saneamiento contable en las diferentes entidades territoriales?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

Por otra parte, la Ley N° 1819 de 2016, mediante la cual “se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su Artículo 355 que las entidades

territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención.

Entre tanto, la Resolución Nº 357 de 2008, emitida por la CGN, adoptó el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en cuyo numeral 3.1. establece que cuando la información contable de las entidades contables públicas no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben: i) determinar las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos u obligaciones de la entidad; ii) adelantar, todas las veces que sea necesario, las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública; y iii) implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que el reconocimiento y revelación del proceso de depuración contable se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

El Artículo 5º de la Resolución Nº 193 de 2016, modificado por el Artículo 6º de la Resolución Nº 693 de 2016, mediante la cual incorporó en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece el cronograma de aplicación del Procedimiento, tal como se indica a continuación:

“Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación.

Entidades de gobierno. Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2019, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, y el correspondiente al año 2017 deberá ser reportado en el año 2018, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.

Parágrafo primero. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), que optaron por aplicar el cronograma previsto en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución 663 de 2015, por la cual se modificó la Resolución 414 de 2014, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2018, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.

Parágrafo segundo. A partir del 1º de enero de 2019, todas las entidades públicas aplicarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, y presentarán el informe de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera del texto)

El numeral 3.2.15 de la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deben: i) adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, y ii) implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que la información financiera que sea objeto de depuración contable será ajustada según la norma aplicable a cada caso particular.

En atención al Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017, mediante la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para efectuar el saneamiento contable de la información para los años 2017 y 2018, así como modifica los Catálogos Generales de Cuentas vigentes, teniendo en cuenta que deben aplicar un marco normativo distinto para cada uno de estos años, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 para el año 2017 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el 2018.

Del mismo modo, la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación emitieron la Circular Conjunta N° 002 de 2016, la cual señala que, entre otros, “los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales, que no den cumplimiento a lo establecido en la Ley 1819 de 2016 y a los términos de los previsto en los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente

y sostenible”, de la Resolución 193 de 2016, expedida por la Contaduría General de la Nación – CGN, conllevará a las sanciones que el Código Disciplinario único califica como falta gravísima al tenor de lo dispuesto en el numeral 52, del artículo 48 de la Ley 734 de 2002”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

- 1) La CGN no ha expedido una norma expresa que determine la presentación de un informe sobre los resultados del proceso de saneamiento contable que deben efectuar las entidades territoriales en cumplimiento de lo preceptuado por el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.
- 2) Ni las Empresas Sociales del Estado ni las Empresas de Servicios Públicos están contempladas como entidades territoriales, por lo tanto no están cobijadas por lo dispuesto en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.

Ahora bien, en rigor y en cumplimiento de las Resoluciones N° 357 de 2008 y 193 de 2016, la depuración contable se debe efectuar por todas las entidades públicas, siempre que exista evidencia de que la información financiera no refleje la realidad de la entidad. Por lo anterior, tanto las Empresas Sociales del Estado, Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios, Entidades Territoriales o del orden Nacional, entre otras que estén sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, están obligadas a efectuar permanentemente la depuración contable de la información.

3) Con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley 1819, mediante la cual establece que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención, la CGN emitió la Resolución N° 107 de 2017 mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento para la depuración contable. Dicha Resolución no realiza excepción alguna a los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, del anexo de la Resolución N° 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, sino que clarifica las cuentas y subcuentas contables que deben utilizar las entidades territoriales en el saneamiento contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Público que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente para el año 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones para el año 2018.

El numeral 3.1 del Procedimiento de control interno incorporados mediante la Resolución N° 357 de 2008 y sus modificaciones y el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, establecen que las actividades administrativas dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente y sostenible para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental de las entidades.

En el caso de las entidades territoriales, si bien el Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 establece que deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años, lo aconsejable es que estas entidades públicas efectúen el proceso de depuración ordenado en esta Ley en el menor tiempo posible, de cara a garantizar la calidad de la información contable, que a su vez servirá de base para efectuar la implementación de la nueva regulación contable.

Cabe resaltar que mediante la Circular Conjunta N° 002 de 2016 emitida por la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación se ratifica que los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales deben dar cumplimiento a dicha actividad en los términos previstos por los Procedimientos de Control Interno incorporados por la Resolución N° 357 de 2008 y la Resolución N° 193 de 2016, según corresponda, cuando se evidencie que la información contable se encuentre afectada por una o varias de las situaciones que señaladas en dichos procedimientos y que conllevan al deterioro de la calidad de la información, por lo que deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración todas las veces que sean necesarias.

Por último, es decisión de tipo administrativo de las entidades definir y adelantar las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información, atemperándose a lo dispuesto en el Procedimiento de Control Interno Contable y en general, a lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20172000034321 DEL 27-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Proceso de depuración contable por parte de las entidades

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3533

	territoriales, conforme al Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016.
--	--

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Proceso de depuración contable por parte de las entidades territoriales, conforme al Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016.

- Doctora
- LUZ ENELIA BARBOSA RAMÍREZ
- Asesora
- Contraloría Departamental del Valle del Cauca
- Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500024372, del 17 de mayo de 2017, en la que informa la existencia de saldos de cartera pendientes de cobro por el recobro a las EPS de las incapacidades de los funcionarios de la entidad que prescribieron por presentar deficiencias administrativas, razón por la que consulta (a) si procede el retiro de cartera incobrable y afecta las cuentas del patrimonio; (b) cuál es el registro contable para reconocer potenciales derechos por la presunta responsabilidad de los funcionarios que tenían a cargo la gestión de cobro de la cartera prescrita y, (c) el momento oportuno en que se debe contabilizar la depuración de la cartera prescrita por efecto de la potencial omisión en la gestión de cobro.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como

establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

Por otra parte, la Ley Nº 1819 de 2016, mediante la cual “se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su Artículo 355 que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención.

Entre tanto, la Resolución Nº 357 de 2008, emitida por la CGN, adoptó el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en cuyo numeral 3.1. establece que cuando la información contable de las entidades contables públicas no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben: i) determinar las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos u obligaciones de la entidad; ii) adelantar, todas las veces que sea necesario, las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública; y iii) implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que el reconocimiento y revelación del proceso de depuración contable se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

La Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones incorporan, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Adicionalmente, el Artículo 3º de la Resolución en mención Incorpora, en el Marco normativo para entidades de gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución.

El numeral 3.2.15 de Resolución Nº 193 de 2016, mediante la cual incorporó en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deben: i) adelantar las gestiones

administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, y ii) implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que la información financiera que sea objeto de depuración contable será ajustada según la norma aplicable a cada caso particular.

En atención al Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017, mediante la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para efectuar el saneamiento contable de la información para los años 2017 y 2018, así mismo modifica los Catálogos Generales de Cuentas vigentes, teniendo en cuenta que deben aplicar un marco normativo distinto para cada uno de estos años, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 para el año 2017 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el 2018.

Del mismo modo, la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación emitieron la Circular Conjunta N° 002 de 2016, la cual señala que, entre otros, “los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales, que no den cumplimiento a lo establecido en la Ley N° 1819 de 2016 y a los términos de lo previsto en los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución 193 de 2016, expedida por la Contaduría General de la Nación – CGN, conllevará a las sanciones que el Código Disciplinario único califica como falta gravísima al tenor de lo dispuesto en el numeral 52, del artículo 48 de la Ley 734 de 2002”. (Subrayados fuera del texto)

Por último, es necesario considerar lo señalado por el numeral 156 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual señala que “El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, si la entidad inicia un proceso de indagación para determinar la presunta responsabilidad por el detrimento patrimonial, se debe atender lo dispuesto por la CGN en el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales”, dispuesto en el Título II, Capítulo X, del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública, que en el numeral 1, señala lo siguiente:

“En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos, bienes o derechos, con un débito a la subcuenta (...) y un crédito a la subcuenta respectiva (...) del grupo que identifique la cuenta en donde estaba reconocido el derecho.

De manera simultánea, la entidad contable pública reconoce la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el numeral 3.1 del Procedimiento de control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008, las actividades administrativas dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental.

Frente a lo anteriormente señalado, es necesario precisar que las obligaciones en materia de depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución N° 193 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008 antes citada a partir del 1º de enero de 2018.

Así las cosas, si se hubiese atendido rigurosamente lo previsto por la CGN en el numeral 3.1. de la citada Resolución N° 357 de 2008, la entidad debió haber retirado del sistema

contable la cartera prescrita una vez haya conocido que las acciones o derechos por el recobro a las EPS de las incapacidades de los funcionarios de la entidad habían extinguido, independientemente de las causas que originaron esa prescripción o desaparición legal de los derechos.

Al respecto, la entidad no debe esperar que el nuevo Marco Normativo contable anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones entre en vigencia, toda vez que esta normatividad no está orientada a solucionar deficiencias en cuanto a la calidad de la información contable, sino que determina nuevos criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

No obstante, dada la coyuntura de coexistencia entre la migración a un nuevo Marco normativo y la disposición contemplada en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, lo aconsejable es que las entidades públicas territoriales efectúen el proceso de depuración ordenado en esta Ley en el menor tiempo posible, de cara a garantizar la calidad de la información contable que servirá de base para efectuar la transición a la nueva regulación contable.

Ahora bien, con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley en mención, la CGN emitió la Resolución N° 107 de 2017 mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento para la depuración contable. Dicha Resolución no realiza excepción alguna a los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución N° 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución N° 193 de 2016, sino que clarifica las cuentas y subcuentas contables que deben utilizar las entidades

territoriales en el saneamiento contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Público que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente para el año 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones para el año 2018.

Cabe resaltar que mediante la Circular Conjunta N° 002 de 2016 emitida por la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación se ratifica que los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales deben dar cumplimiento a dicha actividad en los términos previstos por los Procedimientos de Control Interno incorporados por la Resolución N° 357 de 2008 y la Resolución N° 193 de 2016, según corresponda, cuando se evidencie que la información contable se encuentre afectada por una o varias de las situaciones que señaladas en dichos procedimientos y que conllevan al deterioro de la calidad de la información, por lo

que deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración todas las veces que sean necesarias.

De otro lado, es importante precisar que excede las competencias asignadas a la CGN el pronunciarse sobre la presunta responsabilidad de quienes tenían a cargo la gestión de cobro de la cartera por concepto de recobros de incapacidades ante las EPS, cuya acción de cobro prescribió. Sin embargo, para el reconocimiento de los hechos relacionados con los procesos de responsabilidad fiscal, en cumplimiento de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la entidad debe atender lo dispuesto en el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales”, dispuesto en el Título II, Capítulo X, del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública.

Igualmente, en cumplimiento de lo señalado en el párrafo 156 del Régimen de Contabilidad Pública precedente, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago, como ocurre cuando prescriben los derechos, se afectará directamente el patrimonio en la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL, tratándose de una entidad que pertenece al sector central de una entidad territorial. De manera simultánea, si se inicia una indagación por la presunta responsabilidad fiscal de quienes tenían a cargo la gestión de cobro, la entidad debe reconocer la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361- RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20172000034431 DEL 27-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Incorporación de métodos de depreciación y vidas útiles en el Manual de políticas contables

Doctora
LIBIA PATRICIA ACOSTA MONDRAGÓN
Almacenista
Municipio de Maní
Maní - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500024422, del 17 de mayo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) en el municipio se están elaborando las políticas contables y existe la duda si dentro del cuerpo de las mismas se debe establecer y registrar el método de depreciación y las vidas útiles de los elementos de la propiedad planta y equipo”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Sobre las políticas contables, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4.1. Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida. (…)

La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco normativo para entidades de gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y la relevancia de la información financiera”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, sobre la depreciación y vida útil de la propiedad, planta y equipo, en el numeral 10. Propiedad, planta y equipo del Capítulo I. Activos, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se indica:

“Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir, que por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)

La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares. (...)

La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las

unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo. (...)

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores. (...)

La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, precisa:

"3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que

cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos”. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el manual de políticas contables tiene como objetivo lograr una información financiera con características fundamentales de relevancia y representación fiel, acorde al Marco normativo para entidades de gobierno, y para ello debe contener la totalidad de bases, acuerdos, reglas, principios y procedimientos adoptados por la entidad para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad pública.

Como complemento de lo anterior, es importante indicar que la aplicación por parte de la entidad de las metodologías y procedimientos para la elaboración y presentación de los estados financieros debe ser uniforme, y por ello, deben ser reunidos y definidos expresamente en el Manual de políticas contables.

En ese sentido, es imperante que dentro de las políticas también se incluya los métodos de depreciación, las vidas útiles de los diferentes bienes muebles e inmuebles, y demás estimaciones relevantes de acuerdo con las condiciones particulares que se presentan en la entidad, toda vez que ello es necesario para la medición posterior de la propiedad, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20172000035201 DEL 28-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de los libros principales de contabilidad.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de los libros principales de contabilidad.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de los libros principales de contabilidad.

- Doctora

MARIA INÉS SARMIENTO TORRES

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500019592, del día 18 de abril de 2017, en la cual solicita conocer cómo deben proceder las Entidades de Gobierno, las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del público, y las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público para oficializar los libros principales de contabilidad.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, señala lo siguiente con respecto a los libros de contabilidad:

“345. Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse. Los libros de contabilidad principales de las entidades contables públicas obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, se registran en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, lo cual corresponde a la oficialización de los libros. Estos requisitos son indispensables para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 3º de la Resolución N° 525 de 2017, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable” menciona lo siguiente:

“ARTICULO 3. Vigencia, La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley N° 489 de 1998, y deroga las disposiciones que le sean contrarias.” (Subrayado fuera de texto)

El anexo de la misma Resolución, establece lo siguiente con respecto al Sistema Documental Contable:

“3. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Para efectos del registro de los libros principales de contabilidad en las entidades que hacen parte de los ámbitos de aplicación de los nuevos Marcos Normativos relativos a Entidades de Gobierno, Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del público, y las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, se deberá seguir observando lo dispuesto en el párrafo 345 Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, toda vez que esto no ha sido derogado por ninguna de las normas mediante las cuales se han expedido los marcos normativos mencionados, ni por la Resolución 525 de 2017.

Como consecuencia de ello, los libros se seguirán oficializando por medio de la elaboración de un acta de apertura suscrita por el representante legal de la entidad, y para las entidades obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, mediante el registro en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007.

CONCEPTO No. 20172000036691 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

4	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

Doctora

GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO

Contadora Pública

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020722, del día 25 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“De conformidad con el numeral 2.2. Situaciones que ponen en riesgo la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información del Anexo de la Resolución 357 de 2008, entre dichas situaciones se incluye la utilización inadecuada de cuentas que tienen el propósito registrar hechos diferentes al realizado. Así mismo, el numeral 3.1 Identificación de factores de riesgo del anexo que acompaña la Resolución 193 de 2016, determina como factor de riesgo la utilización inadecuada de cuentas y subcuentas.

Dado que en ambos anexos no se aclara si dicha utilización tiene algún tipo de condicionamiento, para efectos de considerar tales situaciones como factor relevante al momento de emitir opinión sobre la información contable de una entidad, se solicita su concepto sobre lo siguiente:

1. ¿Solo se configura este tipo de riesgo cuando, por ejemplo, se contabiliza un activo como un gasto, o un pasivo en cuenta de patrimonio o de ingreso?
2. ¿Se debe considerar para los siguientes ejemplos, que se configura el riesgo de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información financiera, o por el contrario se debe determinar que es sólo una “RECLASIFICACIÓN” y por tanto no se materializa el factor de riesgo mencionado en ambas resoluciones?

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la subcuenta de 240101 “Pasivo Proveedores de Bienes y Servicios Nacionales”, los siguientes pasivos, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Aportes parafiscales, códigos 242519 y 242520
- b. Honorarios asesores legales, código 242552
- c. Dividendos por pagar, código 242503
- d. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, código 2440.

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la Clase 7 “Costos de producción”, los gastos de carácter administrativo, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Intereses moratorios, Grupo 58
- b. Honorarios asesores legales, cuentas 5111 y 5211
- c. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, cuentas 5120 y 5220.

(...) 3. ¿A partir de cuál nivel de código se configura o materializa el factor de riesgo objeto de esta consulta?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Régimen Precedente

El procedimiento para la implementación y evaluación de control interno, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, menciona que el riesgo de índole contable “Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales no se incluyan en el proceso contable o, habiendo sido incluidos, no cumplan con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayado fuera de texto)

En este mismo documento, se menciona que una de las actividades para llevar a cabo la etapa de reconocimiento de los hechos, transacciones y operaciones, es la clasificación; por medio de la cual “se determina en forma cronológica, su clasificación, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas. En esta actividad se debe evaluar que el hecho financiero, económico, social y ambiental a registrar cumpla con todos los elementos que le son propios a la cuenta en la cual se clasifica.”

Además, en este procedimiento se establece que “Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto)

Nuevo Marco Normativo

Por su parte el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece lo siguiente con respecto al riesgo de índole contable:

“Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello, impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la entidad no se incluyan en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con

los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública.”

Por otro lado señala que “Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. La utilización inadecuada de cuentas, pone en riesgo la presentación de la información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información, del cual habla el Procedimiento de Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 357 de 2008 y las características fundamentales de la información de relevancia y representación fiel, mencionadas en anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en los casos en que se incurra en imprecisiones de orden conceptual que desvirtúen la esencia de los hechos económicos contabilizados. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que las denominaciones de rubros contables específicas, prevalecen frente a las denominaciones genéricas.
2. Los ejemplos por usted mencionados, deberá evaluarlos de conformidad con los criterios mencionados en el punto inmediatamente anterior.
3. El riesgo que se genera al utilizar inadecuadamente el Catálogo General de Cuentas cuando se clasifican los hechos económicos, podría materializarse a partir del mínimo nivel de información que la entidad presente a los usuarios de la información. Es importante resaltar, que el criterio profesional es fundamental para medir el grado de riesgo de índole contable que podría existir en la entidad si se clasifica un hecho económico de manera incorrecta, y los efectos que este error tendría en los estados financieros y por ende en la toma de decisiones de los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20172000036701 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco Normativo aplicable a los Cabildos Indígenas

Doctor

NORVEY TALAGA NOSCUE

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500024542, del día 12 de abril de 2017, en la cual se señala:

“La asociación de cabildos de la zona norte del Cauca, y La Asociación de Cabildos Indígenas de Toribio, Tacueyó y San Francisco “Proyecto nasa”, con nit: 900.029.407-5, (es la unión de los tres cabildos), son entidades de derecho público, de carácter especial con personería jurídica expedida por el ministerio del interior, con patrimonio propio y autonomía administrativa, cuyo objeto social es el desarrollo de las comunidades indígenas. ¿Está obligada a acogerse a la nueva normatividad sobre niif, teniendo en cuenta que se rigen por derecho propio y a que grupo se deben clasificar?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece en el siguiente artículo:

“Artículo 286. Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas. La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2164 del 07 de diciembre del año 1995 “Por el cual se reglamenta parcialmente el Capítulo XIV de la Ley 160 de 1994 en lo relacionado con la dotación y titulación de tierras a las comunidades indígenas para la constitución, reestructuración, ampliación y saneamiento de los

Resguardos Indígenas en el territorio nacional.”, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 2º. Definiciones. Para los fines exclusivos del presente Decreto, establécense las siguientes definiciones:

Territorios indígenas. Son las áreas poseídas en forma regular y permanente por una comunidad, parcialidad o grupo indígena y aquellas que, aunque no se encuentren poseídas en esa forma, constituyen el ámbito tradicional de sus actividades sociales, económicas y culturales. (...)

Cabildo Indígena. Es una entidad pública especial, cuyos integrantes son miembros de una comunidad indígena, elegidos y reconocidos por ésta, con una organización socio política tradicional, cuya función es representar legalmente a la comunidad, ejercer la autoridad y realizar las actividades que le atribuyen las leyes, sus usos, costumbres y el reglamento interno de cada comunidad. (...)

Artículo 21. Naturaleza jurídica. Los resguardos indígenas son propiedad colectiva de las comunidades indígenas en favor de las cuales se constituyen y conforme a los artículos 63 y 329 de la Constitución Política, tienen el carácter de inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Los resguardos son una institución legal y sociopolítica de carácter especial, conformada por una o más comunidades indígenas, que con un título de propiedad colectiva que goza de las garantías de la propiedad privada, poseen su territorio y se rigen para el manejo de éste y su vida interna por una organización autónoma amparada por el fuero indígena y su sistema normativo propio.

Parágrafo. Los integrantes de la comunidad indígena del resguardo no podrán enajenar a cualquier título, arrendar por cuenta propia o hipotecar los terrenos que constituyen el resguardo.

Artículo 22. Manejo y administración. Las áreas que se constituyan con el carácter de resguardo indígena serán manejadas y administradas por los respectivos cabildos o autoridades tradicionales de las comunidades, de acuerdo con sus usos y costumbres, la legislación especial referida a la materia y a las normas que sobre este particular se adopten por aquellas. Parágrafo. Cuando las comunidades acostumbren producir en parcelas familiares y hagan asignaciones de solares para tal efecto, el cabildo o la autoridad tradicional elaborará un cuadro de las asignaciones que se hayan hecho o hicieren entre las familias de la parcialidad, las cuales podrán ser objeto de revisión y reglamentación por parte del Incora, con el objeto de lograr su redistribución equitativa entre todas las familias que la conforman y cumplir con la función social de la propiedad del resguardo establecida por la Constitución Política y la Ley 160 de 1994. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Decreto No. 1953 del 07 de octubre de 2014 expedido por el Ministerio del Interior “Por el cual se crea un régimen especial con el fin de poner en funcionamiento los Territorios Indígenas respecto de la administración de los sistemas propios de los pueblos indígenas hasta que el Congreso expida la ley de que trata el artículo 329 de la Constitución Política”, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 4. Asociaciones para la Administración Conjunta de la Asignación Especial del Sistema General de Participaciones. Los resguardos podrán igualmente asociarse para efectos de administrar y ejecutar los recursos de la asignación especial del SGP, siempre que acrediten los requisitos establecidos en el presente Decreto para administrar dichos recursos. Para estos efectos las asociaciones de que trata el presente artículo serán consideradas como personas jurídicas de derecho público especial.

Estas entidades tendrán un órgano colegiado, integrado por autoridades propias de los resguardos o Territorios Indígenas que las conforman, así como un representante legal, y deberán registrarse ante el Ministerio del Interior.

Para la conformación de las asociaciones de que trata el presente Decreto se tendrá en cuenta la Ley de origen, derecho propio o derecho mayor de los respectivos pueblos indígenas que lo conforman.

Artículo 20. Ejecución de recursos. Los actos o contratos que expidan o celebren los Territorios Indígenas, según sea el caso, para la ejecución de los recursos a que hace referencia el presente Decreto, se regirán por las normas del Estatuto Orgánico de Presupuesto, el Estatuto de Contratación Estatal, las normas contables que para este efecto defina la Contaduría General de la Nación y las demás disposiciones complementarias, y por las disposiciones vigentes para aquellos sectores en los cuales haya sido certificado. (...)

Artículo 24. Presentación de informes. Los Territorios Indígenas o Resguardos Indígenas que tengan a cargo la administración y ejecución de los recursos del Sistema General de Participaciones, según el caso, deberán diligenciar y presentar los informes y formatos que sean requeridos por las entidades del orden nacional, y por los organismos de control, en los términos y condiciones establecidas en el presente Decreto y en las demás normas vigentes.

Artículo 38. Reglas particulares. La Estrategia de Monitoreo, Seguimiento y Control Integral al uso de los recursos asignados a los Territorios Indígenas o Resguardos Indígenas que administren y ejecuten recursos de la asignación especial se efectuará bajo los criterios establecidos por las normas presupuestales, contractuales, fiscales,

institucionales, administrativas y sectoriales, en el marco de lo establecido en este Decreto.

Para efectos de lo establecido en el inciso anterior, la Contraloría General de la República, la Contaduría General de la Nación y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, adoptarán reglas particulares con la participación de los pueblos indígenas en la Mesa Permanente de Concertación Nacional con los Pueblos y Organizaciones Indígenas. Así mismo llevarán a cabo una adecuación institucional que permita el ejercicio de sus competencias constitucionales y legales en relación con la administración y ejecución directa por parte de los Territorios Indígenas o Resguardos Indígenas Certificados de los recursos de que trata el presente Decreto.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, prescribe en su numeral primero:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, de donaciones privadas o de organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos a que se obligan las entidades.

De acuerdo con la organización administrativa, las entidades de gobierno pueden hacer parte del nivel nacional o territorial. En el nivel nacional se encuentran, entre otras: ministerios, departamentos administrativos, unidades administrativas especiales, superintendencias, corporaciones autónomas regionales, establecimientos públicos,

agencias gubernamentales y universidades. Por su parte, en el nivel territorial se encuentran, entre otros: gobernaciones, alcaldías y establecimientos públicos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los Cabildos Indígenas son entidades públicas atípicas con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, lo conforman miembros de una comunidad indígena, elegidos y reconocidos por esta, sus funciones están orientadas a representar legalmente a las comunidades o resguardos ubicados en los territorios indígenas, así mismo, al ser los Cabildos entidades públicas especiales, pueden ejercer sus funciones de conformidad con sus propias normas y procedimientos, y por expresa disposición del Decreto 1953 de 2014 les corresponde aplicar la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación.

En efecto, los Cabildos Indígenas que cumplan las condiciones establecidas en los Decretos 2164 de 1995 y 1953 de 2014, al manejar recursos del Sistema General de Participaciones o de las apropiaciones presupuestales, están obligados a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública y, producir estados, informes y reportes contables.

Ahora bien, a partir del 1 de enero de 2018 deberán aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, al ser entidades que se caracterizan por no tener ánimo de lucro, generar bienestar a la comunidad, obtener gran parte de sus recursos del Sistema General de Participaciones que corresponde a los recursos de la Nación, entre otros.

Bajo este contexto, los Cabildos Indígenas no aplicarán las Normas Internacionales de Información Financiera que corresponden a normas expedidas por un regulador internacional, sino la regulación local mencionada en los párrafos inmediatamente anteriores.

Por otra parte, se anexa copia del concepto emitido por la Oficina Jurídica de la Contaduría General de la Nación, donde se precisan la documentación que deben allegar para la expedición de los códigos institucionales

CONCEPTO No. 20172000042491 DEL 18-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Indicadores para el ajuste del valor de los bienes de propiedades, planta y equipo por efecto de la transición.

Doctora

ARAMINTA BELTRÁN URREGO

Secretaria General

Cancillería Ministerio de Relaciones Exteriores

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002613-2 del 31 de Mayo de 2017, mediante la cual consulta cuál es el índice general o específico de precios a que se refiere el Instructivo 002 de 2016 para determinar los saldos iniciales a 1° de enero de 2018 de los bienes de propiedad, planta y equipo que la entidad posee en el exterior y que en la actualidad están reconocidos en la contabilidad del Ministerio como bienes de uso permanente sin contraprestación.

Telefónicamente se aclara que estos bienes son adquiridos por el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, pero utilizados por el Ministerio.

CONSIDERACIONES

4. Para efecto de determinar el valor de los bienes de propiedad, planta y equipo, el Instructivo 002 de 2016 determina para las entidades de Gobierno que aplicarán la normatividad relacionada con la Resolución N° 533 de 2015, que para efecto de la medición de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo se utilizará alguna de las siguientes alternativas:
 - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; en donde para determinar el valor del bien a los elementos del costo se aplicará lo señalado por este instructivo.
 - Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el

valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento, las cuales a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En primer término, los saldos que a 31 de diciembre de 2017 presente la entidad en la cuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, en la preparación de los saldos iniciales se tratarán como una Reclasificación por convergencia a la cuenta 314590-Otros impactos por transición de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, identificando en cuentas auxiliares los ajustes del patrimonio.

Ahora, para aplicar el literal d) punto iii) del numeral 1.1.9. a que se refiere el Instructivo 002 de 2015 para la medición de las propiedades, planta y equipo, la entidad tomará como base el último avalúo que de acuerdo con el Manual de Procedimientos del RCP vigente, debía realizarse cada tres años. Es este avalúo es el que podrá actualizarse ajustado con un índice general o específico de precios.

Respecto de los índices que la entidad podrá acoger para realizar el ajuste, deberá acudir a los indicadores de la autoridad respectiva del País donde se encuentren ubicados los bienes, para cuyos efectos se entenderá que el índice general corresponde al comportamiento de los precios del sector económico en que se encuentre comprendido un bien, en tanto que el índice específico hace referencia al comportamiento de los precios en forma más particularizada al tipo de bien a actualizar.

La entidad deberá elegir el índice que mejor se ajuste, según las características propias y el objeto particular que desarrolla, para determinar la medición fiable de sus propiedades, planta y equipo. En caso de no encontrar un índice ajustado a los criterios anteriormente señalados, podrá utilizar el IPC.

CONCEPTO No. 20172000042651 DEL 21-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Definición de las políticas contables bajo el Nuevo Marco Normativo

Doctor
ALFONSO BOGOTÁ PRIETO
Profesional Especializado
Secretaria de Hacienda del Municipio de Soacha
Soacha -Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002928-2, del día 20 de junio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“En relación con las políticas de convergencia que las entidades territoriales deben desarrollar, frente a las normas internacionales de contabilidad para el sector público, (NICSP), se pregunta, si entidades como la Contraloría Municipal, Personería, Concejo Municipal, y el Instituto de Recreación y Deportes (IMRD) en virtud de la autonomía administrativa que le es propia a cada una de ellas, deben desarrollar sus propias políticas de convergencia, o por el contrario deben observar las que establece el municipio?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 4 referente a la entidad contable pública del documento denominado Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, señala:

“Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.”

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el numeral 5.2.3 del mismo documento señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera del texto)

El numeral 4.1 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, señala “(...) Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida. (...)”

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP.

Entre tanto, con relación a su inquietud, le corresponde a todas las entidades contables públicas (ECP), ya sea como unidades jurídicas, administrativas o económicas, tal como lo define el documento denominado Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. Por lo anterior, si bien el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece los criterios y políticas generales, corresponde a cada ECP elaborar, desarrollar y aplicar las políticas ajustadas a sus condiciones y características particulares.

Ahora bien, los concejos municipales, las personerías y las contralorías municipales, que en virtud de la organización presupuestal y financiera llevan su proceso contable en forma separada o independiente de la del ente territorial, que a la luz del Régimen de Contabilidad Pública son consideradas ECP, pero que su información contable debe ser reportada a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades territoriales agregadoras, deben preparar y reportar bajo los mismos criterios y procedimientos aplicados por el ente territorial que le corresponde agregarla mediante políticas contables uniformes; no obstante, si en alguna de estas ECP existen hechos económicos particulares, podrán tener un manual de políticas adicionales que los contenga, o bien, el ente territorial podrá incorporarlos a su manual de políticas contables.

Por su parte, en relación con el Instituto de Recreación y Deportes del Municipio, dado que es un organismo descentralizado, le corresponde definir y desarrollar las políticas contables de manera independiente al ente territorial al cual se encuentre adscrito, con base al Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000043361 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3559

SUBTEMAS

Políticas relacionadas con la valoración de activos intangibles

Doctor

GONZALO QUINTERO PERILLA

Jefe Área Financiera

Presidencia de la República

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500029942, del 23 de junio de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“De acuerdo con la estrategia de modernización de la regulación contable y en especial con el desarrollo de la implementación de la Resolución 533 de 2015 y su marco normativo, agradezco su apoyo para indicar los lineamientos o políticas relacionadas con la valoración de activos intangibles, particularmente el software; en razón a que las entidades consultadas como el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones no tiene lineamientos para estandarizar este tipo de clasificación y su impacto.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Resolución 533 de 2015 establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.”

Para efectos de la implementación del marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, la Contaduría General de la Nación- CGN expidió el instructivo 002 de 2015 que en su numeral 1.1.14 Activos intangibles ordinal b) establece:

“b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:

i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

ii) Identificar los intangibles provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlos por el valor del mercado o costo de reposición del activo en la fecha de inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Identificar los intangibles desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con el desarrollo del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iv) Identificar los intangibles adquiridos que no se derivan de una transacción sin contraprestación y medirlos por el costo del elemento. De dicho valor, deducir los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. La diferencia entre el costo calculado según lo señalado anteriormente y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

v) Identificar los activos intangibles que tienen vida útil finita y los que tienen vida útil indefinida.

vi) Calcular, para los activos intangibles que tienen vida útil finita, la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los numerales i) a v), con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación(...)

Cualquier diferencia entre este valor y la amortización acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

vii) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda

c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

i) Identificar, para cada partida, los desembolsos realizados en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo. La diferencia entre el valor de los desembolsos de la fase de desarrollo y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

ii)Calcular la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia los desembolsos realizados en la fase de desarrollo determinados de acuerdo con el numeral anterior. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como amortización acumulada, la proporción de los desembolsos realizados en la fase de desarrollo que correspondan al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la amortización acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iv) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

d) Realizar el ajuste contable para eliminar los activos intangibles formados que la entidad haya reconocido a 31 de diciembre de 2016 junto con sus amortizaciones asociadas, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. .”

En el numeral 1.5.2 medición inicial parte 2 Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

1.5.2.1 Activos intangibles adquiridos: El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.(...).

Los activos intangibles adquiridos mediante permuta se medirán por su valor de mercado; a falta de este, por el valor del mercado de los activos entregados y en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...).

1.5.2.2. Activos intangibles generados internamente: Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del período en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles

No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente, los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para la formación del personal que trabaje con el activo.(...).

Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido, seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece los lineamientos y políticas generales para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelación de los activos intangibles, de tal manera que le corresponde a las entidades desarrollar y aplicar dichas políticas ajustadas a sus condiciones y características particulares.

Adicionalmente, con ocasión a la implementación de la nueva regulación contable, la CGN emitió el Instructivo N° 002 de 2015 con el fin impartir las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, entre las cuales se encuentran las instrucciones para la medición inicial de activos intangibles, que incluye, entre otros, los software adquiridos o desarrollados internamente, y las cuales se encuentran transcritas en las consideraciones del presente concepto.

Una vez implementado el nuevo Marco Normativo para las entidades de gobierno, la norma de activos intangibles establece que para los intangibles adquiridos la medición inicial será al costo y para los activos intangibles generados internamente, la base de medición corresponde a la suma de los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo realizados durante la fase de desarrollo del bien.

Por otro lado la Contaduría General de Nación ya se ha pronunciado respecto al tema de activos intangibles en los siguientes radicados 20162000028791, 20162000034721, 20162000034631, 20162000037491, 20162000037571, 20162000030471, 20172000000941, 20172000002311 de los cuales se adjunta copia, para los efectos que puedan ser de utilidad en sus propósitos.

CONCEPTO No. 20172000044361 DEL 09-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Modelo de manual de políticas contables

Doctor

JHON JAIRO MINGAN ROJAS

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20175500033162, del 17 de julio de 2017, mediante la cual solicita información respecto a un “modelo de manual de políticas contables que deberán llevar las entidades de gobierno según el nuevo marco normativo (Resolución 533 de 2015)”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El capítulo VI “Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones” del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015 expedida por la CGN, enuncia:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco normativo para entidades de gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Dentro del ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, las políticas contables tendrán que ser diseñadas por la entidad tomando como base el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así mismo, estas deben establecerse de manera uniforme para los hechos económicos que sean similares, a fin de preparar, presentar y reportar información relevante, completa, neutral y libre de errores significativos.

Por lo anterior, la Contaduría General de la Nación no define un modelo de manual de políticas contables, dado que estas se determinan en consonancia con lo prescrito en las normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno atendiendo los hechos económicos y especificidades de cada entidad. Estos hechos y particularidades se relacionan con: la operación de la entidad, el cometido estatal que desarrolla, las transacciones que se generan y que deben ser objeto de reconocimiento, los criterios de materialidad y la relevancia de los hechos, entre otros.

CONCEPTO No. 20172000047871 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación cronograma de la Resolución N° 193 de 2016

Doctor

ARTURO MERCADO SALCEDO

Equipo de Fortalecimiento del Sistema de Control Interno Distrital

Veeduría Distrital

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003231-2, del día 17 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto sobre los tiempos de aplicación contemplados en la Resolución 193 de 2016 en lo que concierne a la evaluación del control interno contable y la encuesta, son los aplicables a la vigencia o existe una modificación a la Resolución en lo que corresponde a la metodología a aplicar para la evaluación del 2017.

Tomando en cuenta que la Resolución 193 de 2016, en el artículo 5° establece que las entidades de gobierno deberán implementar el procedimiento de evaluación del control interno contable para la vigencia 2017 y presentar el informe anual de evaluación del control interno contable de acuerdo al procedimiento en 2018. Así mismo que la Resolución N° 533 de 2015 fue modificada por la Resolución N° 693 de 2016, “por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 693 de 2016 de la CGN, en el Artículo 6° establece:

“ARTÍCULO 6°. Modifíquense los artículos 5° y 6° de la Resolución 193 del 5 de mayo de 2016, por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, los cuales quedaran así:

ARTÍCULO 5°. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente:

Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementaran el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016.

Asimismo, presentaran el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación.

Entidades de gobierno. Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, implementaran el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2018. De igual manera, presentaran el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2019, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, y el correspondiente al año 2017 deberá ser reportado en el año 2018, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.

(...)

ARTÍCULO 6°. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1° de enero de 2017 para las empresas y a partir del 1° de enero de 2018 para las entidades de gobierno.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, y de acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 693 de 2016, se desprenden las siguientes conclusiones:

- 1) El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2017 se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución N° 357 de 2008.
- 2) La aplicación de la Resolución N° 193 de 2016 en lo concerniente al Procedimiento para la evaluación del control interno contable y la encuesta para Entidades de Gobierno se realizará a partir del 1° de enero de 2018.
- 3) El primer informe por parte de las Entidades de gobierno, relacionado con lo dispuesto en el anexo a la Resolución N° 193 de 2016, se presentará en el año 2019 y versará sobre el año 2018.

Con posterioridad a la Resolución N° 693 de 2016, la CGN no ha expedido ninguna norma que modifique el cronograma de aplicación del Procedimiento relacionado con la evaluación del control interno contable, expedido mediante la Resolución N° 193 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000047821 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Competencia del evaluador de activos y aprobación de la metodología utilizada.

Doctora

MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO

Directora Distrital de Contabilidad

Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003216-2 del 13 de Julio de 2017, en la cual hace referencia a lo indicado por la CGN en el concepto 20172000000311 de 5 de enero de 2017, dirigido a la Doctora Ana María Lombana, Gerente financiero del Municipio de Cagua, en donde señalaba:

”Respecto a la dificultad manifestada por el Municipio para determinar los saldos iniciales en la fecha de transición de los predios mencionados en el punto inmediatamente anterior como consecuencia de la falta de recursos económicos para contratar avalúos técnicos; es relevante mencionar que para efectos meramente contables, la Contaduría General de la Nación no exige la contratación de terceros externos para la realización de los avalúos técnicos, teniendo en cuenta la relación costo-beneficio para las entidades, evitando de esta manera erogaciones significativas.

En razón de lo anterior, el Municipio puede efectuar avalúos técnicos con personal de la entidad, o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para realizarlos.

Ahora bien, conviene señalar que las metodologías seleccionadas por el Municipio para la realización de los avalúos, deben ser de reconocido valor técnico, a fin de garantizar que la

información represente fielmente los hechos económicos y que diferentes observadores independientes; debidamente informados, alcancen un acuerdo sobre la fidelidad de los valores presentados y las descripciones reveladas en sus estados financieros, de modo que se garantice el cumplimiento de las características cualitativas fundamentales y de mejora de la información financiera útil.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con este concepto, atendiendo lo dispuesto en la Ley 1673 de 2013, que establece condiciones específicas para adelantar los avalúos que podrían interpretarse de manera diferente a lo conceptualizado por la CGN, el Distrito Capital pregunta:

1. Se cuenta con algún fundamento jurídico o contable que determine que para los avalúos con fines contables no necesariamente deben seguir lo indicado en la Ley del avaluador.
2. Cuando se señala que las metodologías deben ser de reconocido valor técnico, estas deben estar avaladas por alguna autoridad competente u organismo en el país?

CONSIDERACIONES

El Artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, Por la cual se reglamenta la actividad del avaluador y se dictan otras disposiciones señala: **“Inscripción y requisitos.** La inscripción como avaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Avaluadores. Para ser inscrito como avaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a evaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a evaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades - intrínsecas de los bienes a evaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los bienes a evaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a evaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el párrafo 1° del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Avaluador mantener actualizada esta información.

Parágrafo 1°. Régimende transición. Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. (...)"

Por su parte, el Artículo 6° del Decreto 556 de 2014 reglamentario de la Ley 1673 de 2013, señala: “ Certificados académicos. La formación académica de los evaluadores de que trata el literal a) del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará con el título y/o la certificación de aptitud ocupacional del respectivo programa académico debidamente reconocido por autoridad competente y con el correspondiente certificado de las asignaturas cursadas y aprobadas.

Las Entidades Reconocidas de Autorregulación (ERA) tendrán en cuenta las certificaciones de asignaturas que allegue el interesado en ser inscrito como evaluador, expedidas por instituciones de educación superior y/o las instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes. (Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública las Normas adoptadas mediante la Resolución 533 de 2015 en el Marco Conceptual determina que la información financiera debe atender a unas características cualitativas definidas como “los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.(...)”

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel. Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

4.2. Características de mejora

Las características de mejora son aquellas que, sin ser indispensables para que la información financiera sea útil, incrementan la utilidad de dicha información. Se consideran características de mejora de la información financiera, las siguientes: Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad. (...)

4.2.1. Verificabilidad. La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Ley 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, regularon la actividad del evaluador y determinaron los requisitos para ejercerla, como son la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autoregulación –ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, aspectos que no se han desconocido en el concepto de la CGN en la medida que al señalar, “puede efectuar avalúos técnicos con personal de la entidad, o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para realizarlos”, deberá entenderse que el personal que realiza el avalúo de los activos, tiene la formación necesaria para determinar con fidelidad el valor de los bienes examinados y la idoneidad corresponderá al cumplimiento de los requisitos que en los términos de la Ley 1673 de 2005 se exigen a quien los realiza.

En consecuencia, el fundamento legal no sería diferente a la normatividad vigente para el desempeño de la actividad de evaluador.

2. En relación con la aprobación o aval a las metodologías que utilice la entidad para la realización de los avalúos, la CGN no está facultada para señalar quien debe aprobarlas o no, lo que si deberá garantizar la entidad cuando determina la política en este sentido, es que la información suministrada para la preparación de la información financiera debe permitir que ésta última cumpla con las características cualitativas de Representación fiel y Verificabilidad, esto es que para la valoración de los activos se hayan incorporado la totalidad de sus elementos en forma neutral, libre de error y verificable.

CONCEPTO No. 20172000048071 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Competencia del evaluador de activos

Señor Mayor General
 OMAR RUBIANO CASTRO
 Director Administrativo y Financiero
 Policía Nacional
 Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003350-2 del 25 de Julio de 2017, mediante la cual consulta sobre la viabilidad de continuar realizando los avalúos con el personal adscrito a esa Institución, capacitado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi – IGAC y la Lonja de Bogotá.

CONSIDERACIONES

El Artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, Por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones señala: **“Inscripción y requisitos.** La inscripción como evaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Evaluadores. Para ser inscrito como evaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a avaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a avaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades - intrínsecas de los bienes a avaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los bienes a avaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a avaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el párrafo 1° del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Avaluador mantener actualizada esta información.

Parágrafo 1°. Régimen de transición. Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del avaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. (...)

Por su parte, el Artículo 6° del Decreto 556 de 2014 reglamentario de la Ley 1673 de 2013, señala: “ Certificados académicos. La formación académica de los avaluadores de que trata el literal a) del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará con el título y/o la certificación de aptitud ocupacional del respectivo programa académico debidamente reconocido por autoridad competente y con el correspondiente certificado de las asignaturas cursadas y aprobadas.

Las Entidades Reconocidas de Autorregulación (ERA) tendrán en cuenta las certificaciones de asignaturas que allegue el interesado en ser inscrito como avaluador, expedidas por instituciones de educación superior y/o las instituciones de educación para el trabajo y

desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes.
(Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública las Normas adoptadas mediante la Resolución 533 de 2015 en el Marco Conceptual determina que la información financiera debe atender a unas características cualitativas definidas como “los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.(...)

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel. Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

4.2. Características de mejora

Las características de mejora son aquellas que, sin ser indispensables para que la información financiera sea útil, incrementan la utilidad de dicha información. Se consideran características de mejora de la información financiera, las siguientes: Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad. (...)

4.2.1. Verificabilidad. La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Ley 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, regularon la actividad del evaluador y determinaron los requisitos para ejercerla, como son la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autoregulación –ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA.

En consecuencia, el personal que la Entidad designe para tales efectos deberá cumplir los requerimientos determinados en la Ley 1673 de 2013.

CONCEPTO No. 20172000054901 DEL 28-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en los Colegios públicos

Señor

OSCAR MARRUGO

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 201755000359222, del 01 de Agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

- ¿Los colegios públicos deben llevar contabilidad bajo los marcos contables bajo NIIF?
- ¿Que normatividad regula y decreta los marcos técnicos contables a aplicar?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 533 de 2015 expedida por la CGN, establece:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3576

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2°. **Ámbito de aplicación.** El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1° de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Parágrafo. Para la clasificación de las entidades como entidades de gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada por el comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de las Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el manual de estadísticas de las Finanzas Públicas. Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde a la función económica que desarrolla de conformidad con los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, solicitará a través de la CGN, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice la modificación a la clasificación, si a ello hubiere lugar. Esta solicitud se podrá realizar hasta el 31 de diciembre de 2015.

ARTÍCULO 3°. Incorporar, en el Marco normativo para entidades de gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución.”

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en su numeral 5.2.3 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública establece:

Este Marco normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno. (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y

facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes. (Subrayado fuera de texto)

En la definición de este Marco normativo se consideraron los siguientes aspectos: a) el entorno jurídico y económico de las entidades de gobierno; b) las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública; c) la utilidad de la información obtenida al aplicar los criterios; d) la relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla; e) las particularidades de las entidades de gobierno; f) la capacidad técnica, tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y g) las posibilidades de su implementación.

El Marco normativo aplicable a las entidades de gobierno está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación. (subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera constituye el referente teórico y de conceptos fundamentales que sirven de base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos corresponden a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general.

Los Procedimientos Contables son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares. Por ende, estos deben ser observados por la entidad cuando desarrolle alguna de las actividades que están regladas en el procedimiento.

Las Guías de Aplicación son documentos que no son de carácter vinculante y que ejemplifican por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables emitidos por el Contador General de la Nación, o por quien él delegue, los cuales son de carácter vinculante.

El Catálogo General de Cuentas es la herramienta instrumental para el registro de los hechos económicos, el cual desarrolla la estructura, descripciones y dinámicas de la clasificación conceptual de estos, y facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos para la preparación de estados financieros de propósito general y el reporte de información a la Contaduría General de la Nación.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Con respecto de la pregunta, “¿si Los colegios públicos deben llevar contabilidad bajo los marcos contables bajo NIIF?”,

Los Colegios públicos no deben implementar su proceso contable con base en las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, toda vez que estas son emitidas por un regulador internacional y no están orientadas al quehacer misional de estos. En su defecto, deben aplicar la norma local expedida por el regulador competente, en este caso, la regulación expedida por la CGN.

Con respecto a “¿Que normatividad regula y decreta los marcos técnicos contables a aplicar?, La contabilidad de los Colegios públicos deben implementarse con base en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, expedido por la CGN.

CONCEPTO No. 20172000062691 DEL 27-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Consolidación de Estados Financieros con sus diferentes Entes Descentralizados

Señor

WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO
Profesional Universitario

Secretaría de Hacienda
Envigado
Dirección Financiera y Contable

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500037782, del 18 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Las Entidades de Gobierno, las cuales se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 modificada por la Resolución 693 de 2016, están obligadas a realizar el proceso de consolidación de estados financieros con sus diferentes entes descentralizados

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 533 de 2015 expedida por la CGN, en el capítulo VI Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones establece:

2. CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

La Contaduría General de la Nación preparará y presentará los estados financieros consolidados del Gobierno Nacional (CGN), de acuerdo con lo establecido en la presente Norma, para lo cual solicitará, a las entidades, la información necesaria para llevar a cabo este proceso. Lo anterior, sin perjuicio de la preparación y presentación de estados financieros consolidados que, en cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales, deba llevar a cabo la CGN, para lo cual definirá los criterios a aplicar.

Las entidades de gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos, siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control. (Subrayados fuera de Texto)

2.1. Concepto de control

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando a) tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos asociados a la controlada y b) tiene la

capacidad de afectar la manera como recibe los beneficios o asume los riesgos y el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

El poder consiste en la capacidad actual de la entidad para dirigir las actividades relevantes de la controlada. Las actividades relevantes son las que pueden afectar, de manera significativa, la forma o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o los riesgos que asume, por el control ejercido sobre otra entidad.

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en una participación patrimonial.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros.

Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de tal forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

Los riesgos asociados a la controlada corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio cuya responsabilidad inicial es de la controlada.

Son indicios de existencia de control, los siguientes:

- a) El control administrativo, consagrado en las disposiciones legales, que se materializa en la capacidad que tiene una entidad para coordinar funciones, actividades y políticas de otra entidad.
- b) La dependencia económica que se origina en la asignación de recursos para crear entidades o para garantizar su sostenibilidad.
- c) La participación patrimonial mayoritaria que se materializa en la facultad de la entidad para definir las políticas operativas y financieras de otra entidad.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Con relación a la consolidación de la información contable, las Entidades del orden Nacional y Territorial no están obligadas a realizar el proceso de consolidación de estados financieros con sus diferentes entes descentralizados; sin embargo si la elaboración y la presentación de los Estados Contables consolidados es una herramienta para la Entidad que sirve como soporte para el análisis de la información financiera, podrán presentarlos teniendo en cuenta que para ello deberán incluir todas la Entidades sobre la cual se tenga control, de conformidad con lo preceptos transcritos en las anteriores consideraciones.

CONCEPTO No. 20172000062701 DEL 27-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Implementación de la nueva regulación contable en las contralorías territoriales.

Doctor

JHON JAIRÓ SALAZAR BARRAGAN

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500042302, del día 18 de septiembre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

- ¿Cuál sería el manejo en la implementación de las normas internacionales en las contralorías territoriales?
- ¿Cuál es el tiempo de su implementación?
- ¿Las políticas deberían ser diferentes a las de la gobernación siendo que estas son netamente dependientes en sus recursos?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 5.2.3 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera del texto)

En el Artículo 4 de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones se incorpora el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, comprendido por dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación:

“(…) Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- 4.1. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- 4.2. Estado de resultados del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018
- 4.3. Estado de cambios en el patrimonio del 1º de enero al 31 de diciembre del 2018
- 4.4. Estado de flujo de efectivo del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018

Parágrafo 1. Los estados financieros presentados en el primer periodo de aplicación (a 31 de diciembre de 2018) no se compararán con los del periodo anterior.” (Subrayado fuera del texto)

La Contaduría General de la Nación (CGN) emitió el concepto con número de radicado 20172000042651, del día 21 de julio de 2017, dirigido al doctor Alfonso Bogotá Prieto, de la Secretaria de Hacienda del Municipio de Soacha, sobre la preparación de las políticas contables en los Municipios, Contralorías Municipales, Personerías y Concejos Municipales, señalando lo siguiente:

“(…)… con relación a su inquietud, le corresponde a todas las entidades contables públicas (ECP), ya sea como unidades jurídicas, administrativas o económicas, tal como lo define el documento denominado Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. Por lo anterior, si bien el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece los criterios y políticas generales, corresponde a cada ECP elaborar, desarrollar y aplicar las políticas ajustadas a sus condiciones y características particulares.

Ahora bien, los Concejos Municipales, las Personerías y las Contralorías Municipales, que en virtud de la organización presupuestal y financiera llevan su proceso contable en forma separada o independiente de la del ente territorial, que a la luz del Régimen de Contabilidad Pública son consideradas ECP, pero que su información contable debe ser reportada a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades territoriales agregadoras, deben preparar y reportar bajo los mismos criterios y procedimientos aplicados por el ente territorial que le corresponde agregarla mediante políticas contables uniformes; no obstante, si en alguna de estas ECP existen hechos económicos particulares, podrán tener un manual de políticas adicionales que los contenga, o bien, el ente territorial podrá incorporarlos a su manual de políticas contables.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos

en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP, no es igual a estas últimas.

Ahora bien, con relación a su primera inquietud, a la fecha la Contaduría General de la Nación (CGN) no ha expedido ni expedirá un procedimiento dirigido específicamente a las Contralorías Territoriales para la implementación de la nueva regulación, toda vez que la normatividad expedida por este organismo regulador tiene carácter genérico y obliga transversalmente a todas las entidades de Gobierno, dentro de las cuales están contemplados los organismos de control fiscal, de manera que es decisión de tipo administrativo de la entidad establecer los planes de acción correspondientes para la implementación de la nueva regulación contable, conforme a los plazos y requisitos que establezca la CGN, siguiendo las directrices definidas en el Instructivo N° 002 de 2015, el cual puede consultar en la página web www.contaduria.gov.co, en la siguiente ruta: **NORMATIVA/NORMOGRAMA/INSTRUCTIVOS/2015**.

Para lo anterior y con respecto a su segunda inquietud, el Artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, modificado por el Artículo 1º de la Resolución N° 693 de 2016, incorpora el cronograma de aplicación del nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, transcrito en las consideraciones del presente concepto, en el cual se establece un periodo de preparación obligatoria, comprendido entre la fecha de publicación de la Resolución en mención y el 31 de diciembre de 2017, y un periodo de aplicación comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018, durante el cual la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

Por último, las Contralorías Territoriales que en virtud de la organización presupuestal y financiera llevan su proceso contable en forma separada o independiente de la del Municipio, que a la luz del Régimen de Contabilidad Pública son consideradas ECP, pero que su información contable debe ser reportada a la CGN a través de las entidades territoriales agregadoras, deben preparar y reportar bajo los mismos criterios y procedimientos aplicados por el ente territorial que le corresponde agregarla mediante políticas contables uniformes; no obstante, si en alguna de estas ECP existen hechos económicos particulares, podrán tener un manual de políticas adicionales que los contenga, o bien, el ente territorial podrá incorporarlos a su manual de políticas contables.

CONCEPTO No. 20172000063771 DEL 05-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Determinación de Saldos Iniciales para el 1 de Enero del 2018, tomando como base los sados finales a 31 de diciembre de 2017.

Señora

ALEXANDRA COLLAZOS MILLAN
Universidad del Valle - Univalle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500039742, del 20 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Revisando la metodología mediante la cual nuestra Entidad va hacer la transición de los saldos de norma local a norma internacional, nos surgen las siguientes inquietudes;

- Los movimientos de ajustes de transición (reconocimiento, eliminación, reclasificación, valoración) deben formar parte de los auxiliares del año 2018.
- ¿Es necesario usar cuentas transitorias?, o la traza se puede hacer entre las cuentas directamente?

El proveedor de software nuestro, ofrece una solución de crear una contabilidad independiente, de 2017 sin afectar los balances en norma local y para generar los saldos del año 2018 bajo en norma internacional:

Consiste en trasladar los saldos finales del 2017 bajo norma local a un tipo de empresa transitoria en la cual se realizan todos los movimientos de ajustes de transición se hace un cierre y el procedimiento traslada los nuevos saldos iniciales a la vigencia 2018. Se pueden sacar movimientos de esta empresa transitoria.

3. Esto sería válido como soporte para mostrar la trazabilidad en la obtención de los nuevos saldos iniciales bajo norma internacional?

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 357 de 23 Julio de 2008 emanada de la Contaduría General de la Nación, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del

informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en su Procedimiento para la Implementación y Evaluación de del control Interno Contable establece (...)

3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública. La información registrada en los libros de contabilidad será la fuente para la elaboración de los estados contables. En este sentido, los ajustes que sean necesarios para garantizar la confiabilidad de la información deberán realizarse con la debida oportunidad, de tal forma que ellos queden reflejados en estos documentos. En ningún caso los valores que aparecen registrados en los libros serán diferentes a los revelados en los estados contables y demás informes complementarios. Los libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y deben estar a disposición de la Contaduría General de la Nación y demás autoridades, para el ejercicio de las funciones constitucionales o legales de control, inspección y vigilancia.

De conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública, los libros de contabilidad pueden elaborarse y conservarse en medios físicos o electrónicos. Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.

(...)

3.15. Eficiencia de los sistemas de información.

Con independencia de la forma que utilicen las entidades públicas para procesar la información, sea esta manual o automatizada, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia, eficacia y economía en el procesamiento y generación de la información financiera, económica, social y ambiental.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información. Y atendiendo la naturaleza y complejidad del ente público de que se trate, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias.

Tratándose de las entidades que operan bajo la plataforma del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIIF NACIÓN, los jefes de las oficinas de control interno evaluarán el cumplimiento de las políticas de seguridad, con el fin de garantizar que los registros de la información financiera, económica, social y ambiental se efectúan en debida forma.

En el mismo sentido, para efectos de garantizar el adecuado reporte de la información contable a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública - CHIP, los jefes de las oficinas de control interno evaluarán el cumplimiento de las políticas y protocolos de seguridad en la instalación, operación y mantenimiento de este aplicativo. (Subrayado fuera de texto).

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

La Resolución N° 693 del 6 de diciembre de 2016, expedida por la CGN, es su artículo 1 establece: "(...) El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

“Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo,

teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1 de enero de 2018, las entidades determinaran los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargara en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos, a31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- b. Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2018
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018”

La Resolución N° 706 de 2016 expedida por la CGN, “Por la cual se establece la Información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación” en su artículo 15 establece:

“Formulario de la categoría estado de situación financiera de apertura - convergencia. Es el medio a través del cual las entidades de gobierno reportarán los saldos iniciales obtenidos en aplicación del marco normativo respectivo. Para el efecto se define el siguiente formulario:

CGN2015_001_SI_CONVERGENCIA

La estructura y composición se detallan a continuación:

CÓDIGO CGN
NOMBRE DE LA ENTIDAD
AL 01/01/2018
CGN 2015_001_SI_CONVERGENCIA
Miles de pesos

Código de Subcuenta	Nombre de la Subcuenta	Saldo inicial 01-01-2018	Ajustes por errores y reclamaciones		Ajustes por convergencia		Reclasificaciones por convergencia		Saldo ajustado a 01-01-2018	Saldo Corriente	Saldo no corriente
			Debito	Crédito	Debito	Crédito	Debito	Crédito			
1.1.05.01	Caja Principal										
1.1.05.02	Caja menor										
1.1.15.06	Compromisos de reventa de cuentas por cobrar										
1.3.05.01	Retas por Cobrar										

Código de la subcuenta: Corresponde a la nomenclatura definida en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, y a lo establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, lo cual permite mostrar los registros realizados para la convergencia.

Nombre de la subcuenta: Corresponde a las denominaciones definidas en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y al establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Saldo inicial al 01-01-2018: Corresponde a los saldos finales con corte a 31 de diciembre de 2017, de los grupos de activos, pasivos y patrimonio y cuentas de orden, del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, una vez realizado el respectivo cierre contable y su traslado. Para las subcuentas nuevas, incorporadas mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, este saldo debe ser cero.

Ajustes por errores y reclasificaciones: Corresponde al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a la respectiva subcuenta, derivados de errores evidenciados en aplicación del anterior marco regulatorio. Así mismo incluye las reclasificaciones definidas en aplicación del RCP precedente, diferentes a las generadas en el proceso de convergencia.

Ajustes por convergencia: Corresponden al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a cada una de las subcuentas, para incorporar los activos y pasivos bajo el nuevo marco normativo, darlos de baja o eliminarlos, si la norma lo permite y valorarlos o medirlos de acuerdo con los nuevos requerimientos y políticas contables definidas.

Reclasificaciones por convergencia: Corresponde al traslado de un concepto anterior a una nueva codificación, sin diferencia de valor. Surgen por el cambio del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, al establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Saldo ajustado al 01-01-2018: Corresponde a la suma algebraica del saldo inicial con los movimientos débito y crédito por ajustes (errores y convergencia) y reclasificaciones, de las respectivas subcuentas según su naturaleza, obtenidos en el proceso de convergencia al Catálogo General de Cuentas de la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Para las subcuentas no incluidas en el Catálogo General de Cuentas de la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, este saldo debe ser cero.

Saldo final corriente: Corresponde a la porción corriente del saldo ajustado al 01-01-2018, derivados de la aplicación de los criterios definidos en el marco normativo.

Saldo final no corriente: Corresponde a la porción no corriente del saldo ajustado al 01-01-2018, derivados de la aplicación de los criterios definidos en el marco normativo”.

CONCLUSIONES

El cierre contable de los estados Financieros del año 2017 deberá efectuarse de acuerdo con lo establecido en la Resolución N° 357 del 2008; a partir de este cierre, las Entidades determinarán los saldos iniciales a que se refiere el Artículo 1 de la Resolución N° 693 de 2016, los cuales corresponden al ejercicio en firme de la medición de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, los cuales deberán cargarse en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. Como consecuencia de ello, se deberá adelantar un procedimiento coyuntural e independiente, mediante el cual se puedan determinar los saldos iniciales, medidos bajo los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en forma independiente de los movimientos mediante los cuales se registren los hechos económicos ocurridos durante la aplicación del tal normatividad.

A efectos de determinar los saldos iniciales para la vigencia del año 2018, la Entidad deberá conservar la trazabilidad que realice por los registros contables que se generen, en forma tal que se pueda suministrar la información de que trata el artículo 15 de la Resolución N° 706 de 2016 expedida por la CGN, donde se definen los lineamientos para la presentación de la información contable que incorpora el reconocimiento, eliminación, reclasificación y valoración de hechos económicos, los cuales formarán parte de los saldos iniciales de la Entidad, pero no deberán ser incluidos dentro del movimiento de enero de los Estados Contables de la vigencia del año 2018.

Los rubros a utilizar en este procedimiento especial, corresponden a los sobrevivientes al 31 de diciembre de 2017, habilitados en el Catálogo General de Cuentas denominado CGC

Versión 2007.16 y a los rubros en que se homologarán los saldos bajo la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno expedido mediante Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016. Como consecuencia de ello, no es viable utilizar cuentas transitorias, diferentes a las contempladas en el conjunto de rubros antes mencionado.

Ahora bien, con independencia de la forma que utilicen las entidades públicas para procesar la información, sea esta manual o automatizada, el diseño del sistema implementado para el manejo de la información contable deberá garantizar la trazabilidad del proceso y la claridad y consistencia de la información, de tal forma que la información registrada en los saldos iniciales de la entidad a 1° de enero de 2018 sea comprensible y útil para los usuarios de la misma.

La CGN se abstiene de determinar si el procedimiento que propone la Entidad para dejar trazabilidad sobre las operaciones realizadas a fin de obtener los saldos iniciales es válido como soporte, pues no es de su competencia validar las metodologías utilizadas por las entidades circunscritas al Régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual deberán ajustar sus procesos a los lineamientos generales expresados en los párrafos anteriores.

CONCEPTO No. 20172000075691 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Armonización de políticas contables y procedimientos operativos y administrativos, para un expedito proceso contable

Doctor
 JAIRO FONSECA GONZÁLEZ
 Contador general
 Corpoica
 Mosquera

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500042622, del 20 de septiembre de 2017, en la cual plantea que en el marco del proceso de implementación en Corpoica, basado en los anexos de la Resolución No. 533

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
 Contabilidad
 Pública*

3592

Compilado a 29 de diciembre de 2017

de 2015, el Instructivo 002 de 2015 y la Resolución 620 de 2015, emitidos por la CGN, se ha presentado diversidad de criterios en la construcción de las políticas contables en la medida que no nos son claros los lineamientos analizados hasta el momento.

Al respecto, se solicita una orientación, desde el criterio de la CGN como entidad uniformadora de la información contable pública, si se incluyen o no las siguientes estimaciones dentro de las políticas contables de la entidad:

- Vidas útiles y valores residuales de las propiedades, planta y equipo (y la metodología para su cálculo).
- Descripción de las operaciones de la Entidad y su registro, tales convenios de cooperación o contratos de responsabilidad compartida, aun cuando estos están inmersos en la incertidumbre de la esencia económica subyacente en la forma legal de su constitución.
- Mención de las clases de bienes, derechos u obligaciones existentes en la Entidad en el momento de crear las políticas (año 2017).
- Ejemplos que describen los componentes del costo (y lo que no lo compone), actividades que hacen parte de las fases de investigación y desarrollo de los intangibles, fuentes de información para estimar el valor de mercado o el costo de reposición de un activo, entre otros.
- Mención de metodologías de depreciación, amortización o costeo de inventarios a adoptar en la Entidad.
- Diagramas que describen procesos de la Entidad, o condiciones para la clasificación de los derechos u obligaciones como activos o pasivos en los estados financieros.
- Tablas indicando porcentajes a deteriorar de cuentas por cobrar. Descripción de metodologías a adoptar en la Entidad, tales como cálculos actuariales, valores presentes, concertación de las tasas aplicables (cuando la norma remite al criterio de las entidades para su elección), y demás.
- Fechas para presentar al área contable la información generada las otras áreas de la Entidad.
- Lineamientos para la creación de contratos o convenios, la contratación de personal, la entrega de bienes en comodato o en arrendamiento, entre otros.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, menciona en el Capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y

revelaciones, en el numeral 4, relativo a políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, que:

“4.1 Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posemplo y las obligaciones por garantías concedidas.

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, plantea en el numeral 3, relativo a la gestión del riesgo contable que:

“(…)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que si bien las políticas contables de la entidad deben ceñirse a la aplicación de los parámetros establecidos en el Marco Conceptual, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, los Procedimientos Contables, las Guías de Aplicación, el Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública, el manual que se elabore para compilarlas debe diseñarse de acuerdo a las condiciones particulares de la entidad, asegurando que a través de éste se describan las diferentes formas en que la entidad desarrolla las actividades contables, asegurando su actualización permanente para que ello facilite la información a diferentes usuarios.

En los casos por usted expuestos se observa que algunas descripciones no son propiamente estimaciones, tales como la descripción de las operaciones de la Entidad y su registro; lineamientos para la creación de contratos o convenios, la contratación de personal, la entrega de bienes en comodato o en arrendamiento; en tanto que en otros se observa una referencia a aspectos procedimentales como los diagramas que describen procesos de la Entidad.

Bajo este contexto, la entidad puede elaborar un manual integral de políticas y procedimientos, dentro del cual armonice sus políticas contables, ajustadas al Marco normativo que le corresponda, con sus procedimientos operativos y administrativos y demás elementos que contribuyan a un expedito proceso contable.

CONCEPTO No. 20172000091501 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicabilidad de Saneamiento Contable en Empresas Industriales y comerciales del Estado de acuerdo al artículo 355 de la ley 1819 de 2016

Señora
 GLORIA PATRICIA CHAVEZ ANGEL
 Jefe Gestión Contable (A)
 Metro de Medellín
 Bello Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500045212, del 9 de octubre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada es una entidad de derecho público, del orden municipal sujeta al orden de la Empresas Industriales y Comerciales del Estado. Sus socios son el Departamento de Antioquia y el Municipio de Medellín, ambos con una participación del cincuenta por ciento (50%).

De acuerdo con el artículo 355 de la ley 1819 del 2016 y la circular conjunta 002 de 2017 de la Procuraduría General de la Nación y de la Contaduría General de la Nación las entidades territoriales deben realizar el proceso de depuración contable.

Según las normas indicadas en el párrafo anterior, la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada, está dentro de las Entidades que deben dar cumplimiento a dichas normas?”

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1739 del 23 diciembre de 2014, decreta:

“Artículo 59. Saneamiento contable. Modificado por el art. 261, Ley 1753 de 2015. Las entidades públicas adelantarán, en un plazo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad”

La Ley N° 1753 del 9 de junio de 2015, decreta:

“ARTÍCULO 261. Depuración contable. Modifíquese el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. Depuración contable. La Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad”

La Ley N° 1819 del 29 de diciembre de 2016, decreta:

“ARTÍCULO 355 SANEAMIENTO CONTABLE. Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 17, 3 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 5° de la Resolución No. 107 del 30 de marzo de 2017, de la CGN por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018, establece: (subrayado fuera de texto)

“ARTÍCULO 5°. Las entidades territoriales, en los términos del artículo 286 de la Constitución Política, que deban realizar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, aplicarán el siguiente procedimiento. (...)”

La Resolución 193 del 5 de mayo de 2016, emitida por la CGN, incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable. Describe: (Subrayado fuera de texto)

Art. 1. Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedará como se indica en el anexo de la presente resolución.

Art. 2º—El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan.

Art. 3º—El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad. De igual modo, producto de la aplicación del instrumento

de evaluación, deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el informe anual de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina este organismo de regulación contable.

El control interno contable deberá guardar concordancia con el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014 (adoptado mediante el Decreto 943 de 2014) y se evaluará observando el procedimiento anexo a esta resolución.

Art. 4- Los responsables del informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces.

Art. 5º—(Modificado).* Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente resolución, es el siguiente:

Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta resolución, entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2016. Así mismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. (Subrayado fuera de texto).

Entidades de gobierno. Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, implementarán el procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2018, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.(...)

Por otra parte la Resolución No. 357 del 2008 de la CGN en su anexo establece:

3. Procedimientos de Control Interno Contable.

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.(Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que la Ley 1819 de 2016 hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales, constituidas según el artículo 286 de la C.P. por los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas; en tal sentido la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN en uso de sus competencias legales, aplica únicamente a estas entidades territoriales.

Considerando que en términos generales a las Empresas Industriales y Comerciales del Estado les aplica la Normatividad contable incorporada al RCP con la Resolución N° 414 y sus modificaciones y además, y en algunos casos la regulación a que se refiere la Resolución N° 743 de 2013 y sus modificaciones o sustituciones, y dado que el ámbito del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 hace referencia taxativamente a las entidades territoriales, no es viable aplicar ésta, ni la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN, a las empresas, incluidas dentro de éstas la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá.

Como consecuencia de ello, el proceso que deben desarrollar permanentemente la Empresas, en aspectos relacionados con la depuración contable permanente y sostenible debe adelantarse con base en lo dispuesto en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000102371 DEL 14-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración por el Ministerio al ICETEX, que a su vez sean invertidos en el portafolio de inversiones de fondos de esta Entidad. Suministro de la información necesaria por parte del ICETEX.

Doctora

CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL

Contaduría General de la Nación

Régimen de Contabilidad Pública	3601
---------------------------------------	-------------

Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500033552, del día 26 de julio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Con motivo del proceso que se encuentra adelantando el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), de cara a la preparación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecido por la Contaduría General de la Nación (CGN), y considerando que se deben definir políticas para el tratamiento de los recursos que se entregan en administración al ICETEX, de manera atenta me permito solicitar concepto sobre lo siguiente:

1. INVERSIONES

Con relación a los recursos entregados en administración invertidos en el portafolio de inversiones de fondos del ICETEX, mediante concepto CGN N° 20172000000201, la Contaduría General de la Nación (CGN), estableció:

“Los recursos entregados en administración por el Ministerio al ICETEX, que a su vez sean invertidos en el portafolio de inversiones de fondos de esta Entidad, serán reclasificados en la subcuenta y cuenta respectiva a la modalidad que corresponda del manejo del portafolio que maneja el ICETEX. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

En tal sentido, se organizó una mesa de trabajo y se realizó un requerimiento de información al ICETEX, con el fin de evaluar la viabilidad del suministro de información en las condiciones señaladas por la Contaduría General de la Nación para el registro de las inversiones.

La respuesta formulada por el ICETEX planteó lo siguiente:

“De otra parte, con los recursos administrados, mientras no son ejecutados, debido a que no existen autorizaciones de desembolso por parte de los constituyentes, el ICETEX conforma una unidad de caja con el propósito de utilizarlos en actividades de inversión a nombre propio, con la intención de mantener inversión líquidas a corto plazo que le garanticen el cumplimiento de sus compromisos y el de percibir algún tipo de rendimiento. Estos rendimientos, mensualmente se abonan a cada uno de los fondos,

teniendo en cuenta la participación de cada saldo promedio disponible del fondo, en la sumatoria de todos los saldos promedio del periodo. Así las cosas, el ICETEX no tiene definido un portafolio de inversiones para cada constituyente." (Subrayado fuera del texto)

Por lo anterior, de manera atenta se solicita concepto acerca del tratamiento que deben recibir los recursos entregados en administración, mientras se encuentren invertidos temporalmente, dado que por política del ICETEX, dichos recursos conforman una unidad de caja, y no se tiene definido un portafolio para cada constituyente.

2. MARCOS NORMATIVOS DIFERENTES

De otra parte, como resultado de los requerimientos efectuados al ICETEX, en los términos planteados por el concepto CGN N°2017000000201, dicha entidad financiera manifestó lo siguiente:

"Es del caso mencionar, que ICETEX por ser entidad financiera de naturaleza especial, tiene establecido un marco técnico de información financiera aplicable al Grupo 1, Decreto 2784 de 2012 y Decreto 1851 de 2013. Así mismo, a partir de las excepciones de las NIIF 9 y NIC 39 para el grupo 1 el valor razonable de la cartera (créditos educativos) y de las inversiones, continúa siendo el establecido en la Circular Externa 100 de 1995 emitida por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Así mismo y de conformidad con el párrafo anterior, es importante señalar que el ICETEX, no está obligado a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público, NICSP y por ende no tiene la infraestructura, ni la capacidad operativa para cumplir con los requerimientos de información solicitados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público." (Subrayado fuera del texto)

En tal sentido, de manera atenta se solicita pronunciamiento de la Contaduría General de la Nación, acerca de la forma en la que debe proceder el Ministerio de Hacienda y Credo Público para la incorporación en sus Estados Financieros de las operaciones realizadas por el ICETEX, teniendo en cuenta lo manifestado por la referida Entidad Financiera, y que las bases de preparación de la información son diferentes."

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto CGN N°2017000000201, del día 5 de enero de 2017, dirigido la Ministerio de Haciendo y Crédito Público (MHCP), mediante el cual se concluyó lo siguiente:

“(...) 3. Suministro de la información necesaria por parte del ICETEX para el tratamiento contable de préstamos por cobrar:

Teniendo en cuenta que los recursos entregados en administración al ICETEX representan recursos en efectivo a favor del MHCP y en beneficio de sus funcionarios, ambas entidades deberán adoptar las estrategias necesarias para el suministro de la información suficiente por parte del ICETEX acerca de la utilización de los recursos del fondo, bajo el amparo de la cláusula 9 del contrato, a fin de que el Ministerio dé cumplimiento al tratamiento contable para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones de los préstamos por cobrar, dispuesto en la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de forma que se garantice que la información contable cumpla con las características de relevancia, representación fiel y características de mejora contenidas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

4. Recursos entregados en administración invertidos en el portafolio de inversiones de fondos del ICETEX:

Los recursos entregados en administración por el Ministerio al ICETEX, que a su vez sean invertidos en el portafolio de inversiones de fondos de esta Entidad, serán reclasificados en la subcuenta y cuenta respectiva a la modalidad que corresponda del manejo del portafolio que maneje el ICETEX. (...)”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015, describe la cuentas 1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN como “...recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)”

Así mismo, el CGC describe la cuenta 4802 – FINANCIEROS como “...el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. (...)”

El Artículo 2 de la Resolución N° 598 de 2014 y sus modificaciones establece que “Los negocios fiduciarios y otros recursos administrador por entidades vigiladas por la

Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta lo planteado en su consulta sobre las dificultades para el reconocimiento de las inversiones, toda vez que el ICETEX no maneja portafolios de inversión individualizados por cada entidad, es viable que el MHCP, con la información suministrada por el ICETEX sobre los rendimientos mensuales generados, reconozca un mayor valor del recurso entregado en administración, mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 480232 – Rendimiento sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS. Por lo anterior, se modifica la respuesta 4 del concepto CGN N° 201700000201, del día 5 de enero de 2017.

Con respecto a la segunda inquietud relacionada con la diferencia de marcos normativos entre el MHCP y el ICETEX, se ratifica lo dispuesto en la respuesta 3 del concepto CGN N° 201700000201, aclarando que, de conformidad con el Artículo 3 de la Resolución N° 598 de 2014 y sus modificaciones, las partes pueden establecer contractualmente la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido por la CGN para el manejo de los recursos entregados en administración al ICETEX, donde ambas entidades adopten las estrategias necesarias para efectuar la homologación de la información, a efectos de su incorporación en el Ministerio.

CONCEPTO No. 20172000107101 DEL 06-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúo de bienes en la implementación de la normatividad contable adoptada mediante La Resolución 533 de 2015

Doctora

ANA LINDA BASTIDAS R.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

3605

Contadora
Municipio de Sapuyes
Sapuyes - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-005150-2 del 22 de Noviembre de 2017, mediante la cual consulta si para efecto de determinar el valor de los bienes del municipio, a la fecha de transición al nuevo Marco normativo de contabilidad se requiere la contratación de los avalúos con un profesional adscrito a la lonja.

CONSIDERACIONES

La Ley 1673 de 2013 “mediante la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones” en los artículos 4° y 6° señala:

“Artículo 4° Desempeño de las Actividades del Avaluador. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles: (...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control; (...) (Subrayado fuera de texto)

“Artículo 6° Inscripción y requisitos. La inscripción como evaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Avaluadores. Para ser inscrito como evaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a evaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a evaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades - intrínsecas de los bienes a evaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los bienes a evaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a evaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el parágrafo 1° del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Avaluador mantener actualizada esta información.

Parágrafo 1°. Régimen de transición. *Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. (...)*”

Por su parte, los artículos 6° y 12° del **Decreto 556 de 2014** reglamentario de la Ley 1673 de 2013, señalan:

“Artículo 6° Certificados académicos. La formación académica de los evaluadores de que trata el literal a) del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará con el título y/o la certificación de aptitud ocupacional del respectivo programa académico debidamente reconocido por autoridad competente y con el correspondiente certificado de las asignaturas cursadas y aprobadas.

Las Entidades Reconocidas de Autorregulación (ERA) tendrán en cuenta las certificaciones de asignaturas que allegue el interesado en ser inscrito como evaluador, expedidas por instituciones de educación superior y/o las instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes. “

Artículo 7°. Régimen de transición. Durante el régimen de transición previsto en el artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, el alcance de los certificados de calidad de personas expedidos por entidades de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) y los de experiencia en la actividad de valuación, de acuerdo con lo previsto en el parágrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, deben coincidir entre sí y respecto de la tabla establecida en el artículo 5°.

Durante el régimen de transición de la ley, los alcances de la acreditación deberán ser iguales a los establecidos en la tabla señalada en el artículo 5°. Para ello, los organismos de certificación de personas de que trata el parágrafo 1° del artículo 6° de la ley, deberán cubrir los conocimientos establecidos en el literal a) del artículo 6°, como condición para la expedición del certificado. Quienes estén certificados por dichos organismos o quieran estarlo, deberán obtener su certificado una vez la entidad haya obtenido su acreditación en el alcance correspondiente ante el Organismo Nacional de Acreditación (ONAC).

Para obtener el respectivo certificado, los evaluadores deberán cumplir con las exigencias que la acreditación le impone a la entidad de evaluación de la conformidad de acuerdo con la norma ISO 17024, así como con las que imponga el acuerdo de autorización que suscriban la Entidad Reconocida de Autorregulación y el organismo de certificación de personas.

La demostración del tiempo de experiencia mínima exigida en el párrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará mediante uno o más certificados expedidos por empleadores o contratantes en los cuales conste haber realizado uno o más avalúos, así como las fechas de inicio y de terminación de las actividades propias del evaluador.

Parágrafo 1°. Los documentos que demuestren experiencia deberán referirse a actividades realizadas con anterioridad a la presentación de los documentos ante la Entidad Reconocida de Autorregulación con la que desea adelantar su inscripción.

En todo caso, el plazo de que trata este párrafo será de máximo seis (6) meses contados a partir de la publicación del presente decreto...

Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas.

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Por regla general para realizar los avalúos debe atenderse a la Ley N° 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, en donde disponen que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación –ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, pero también deben tenerse en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

Los avalúos que se realicen con miras a determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, son únicos y de coyuntura, es decir que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

Para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto N° 556 de 2014, según el cual cuando se trata de funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen actividades de evaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

Igualmente debe tenerse presente lo dispuesto en el párrafo 1 del Artículo 6 de la Ley N° 1673 de 2013 y el artículo 7 del Decreto N° 556 de 2014, que determinaron un período de transición para su aplicación durante 24 meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA por la Superintendencia de Industria y Comercio, período en el cual las personas que a la fecha de expedición de la ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar la prueba de formación académica exigida por la Ley y acreditando: (i) El certificado emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. En consecuencia cuando la entidad dispone de personal que cumpla los requisitos aquí referidos estarán facultados para realizar el avalúo o en caso contrario con personas calificadas según las disposiciones mencionadas.

CONCEPTO No. 20172000107001 DEL 05-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Presentación de estados financieros agregados, Certificación de

	estados financieros, Conversión de estado financieros a moneda extranjera
--	---

Doctora

OLGA ROCÍO GIL QUINTERO

Líder Del Programa Unidad de Contaduría

Municipio de Medellín

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004775-2 del 26 de Octubre de 2017, mediante la cual consulta en el contexto de la normatividad adoptada por la Resolución 533 de 2015, lo siguiente:

1. Agregación de Estados Financieros

Para cumplir con la obligación señalada en el artículo 23 de la Resolución 706 de 2016, sería necesario reportar un conjunto completo de estados financieros agregados, preparados por la entidad agregadora, o se puede reportar los estados financieros que elabora cada una de las entidades partícipes del proceso de agregación, es decir, los del Municipio, los de la Contraloría y el agregado de los Fondos de Servicios Educativos firmados por los responsables en cada caso?

2. Certificación estados financieros

Con la aplicación de la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017, se requiere expedir la certificación exigida actualmente, o este requisito se suple con la declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para entidades de Gobierno a que se refiere el numeral 1.3.6.2. Revelaciones de la Norma para la Presentación de estados financieros y Revelaciones?

3. Conversión de estados financieros.

Respecto de la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de cambio de la moneda extranjera, para la Conversión de estados financieros pregunta:

3.1. El Municipio de Medellín diariamente genera un volumen transaccional muy alto, con impacto directo en el estado de resultados, por lo que la utilización de la tasa de cambio de la fecha de las transacciones para la conversión de ingresos, gastos y costos,

representa un alto grado de complejidad operativa para el equipo encargado, ¿Sería posible la utilización de la tasa promedio del año?

En comunicación telefónica la entidad indica que la solicitud hace referencia a los rubros del estado de resultados que se transan en la moneda funcional.

3.2. Teniendo en cuenta las operaciones incluidas en el patrimonio hasta 31 de diciembre de 2017 y el volumen transaccional del Municipio de Medellín acumuladas a esta fecha ¿Es posible que la tasa a utilizar para convertir el patrimonio del estado de situación financiera y las cifras comparativas sea la tasa de la fecha de transición para las partidas que se carguen como saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo y no la tasa de cambio de las fechas de las transacciones?

CONSIDERACIONES

1. Agregación de estados financieros.

El Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública define para efectos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública a la Entidad Contable Pública como “ la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica...

Las entidades del sector público definidas, según estos criterios, como entidad contable pública producen estados financieros con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación...”

Por su parte, el artículo 6° de la Resolución 706 de 2016, señala "ARTICULO 7°. FORMULARIOS DE LA CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PÚBLICA-CONVERGENCIA.

Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran teniendo en cuenta la agrupación de conceptos y variables, en aplicación de los nuevos marcos normativos. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

- CGN2005_01_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados financieros de la entidad pública hacen parte de esta categoría.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el Parágrafo 1 del artículo 16 de la Resolución 706 DE 2016 señala: “El Representante Legal y el Contador Público que tenga a su cargo la contabilidad de las entidades públicas que agregan información de otras entidades públicas y organismos sin personería jurídica, adoptarán los criterios necesarios que deben tenerse en cuenta para efectos de elaborar, de forma oportuna, los formularios agregados de las diferentes categorías y reportarlos a la Contaduría General de la Nación, en las fechas definidas en el presente artículo...” (Subrayado fuera de texto)

Ahora, el artículo 23 de esta misma normativa señala: “REPORTE DE ESTADOS CONTABLES. Para los cortes de diciembre de 2016 y 2017, las entidades de gobierno deberán reportar los estados contables básicos, que incluyen las notas a los estados contables, en archivo PDF, en la categoría Información contable pública a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación

A partir del corte de 2018 las entidades de gobierno deberán reportar al final de cada período contable el conjunto completo de estados financieros, que incluye las notas a los estados financieros, en archivo PDF, en la categoría información contable pública-convergencia a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación.”

Además, la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones contenidas en el Anexo de la Resolución 484 de 2017, señala:

“1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

1.3.1. Identificación de los estados financieros

6. La entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la entidad, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

2. Certificación de estados financieros.

La Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones contenidas en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 1.3.6.2 dispone:

“58. La entidad revelará la siguiente información: (...)

b) La declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública.”

3. Conversión de estados financieros.

La Norma Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, en el numeral 2.2 Conversión de estados financieros señala:

“6. Cuando la entidad requiera presentar sus estados financieros en una moneda distinta al peso colombiano, convertirá sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación respectiva.

7. El resultado y la situación financiera de la entidad se convertirán a la moneda de presentación teniendo en cuenta lo siguiente:

a) los activos y pasivos del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a la tasa de cambio en la fecha de cierre del estado de situación financiera;

b) el patrimonio del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparativas, se convertirá a la tasa de cambio de las fechas de las transacciones;

- c) los ingresos, gastos y costos que presente el resultado del periodo, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y
- d) las diferencias en cambio resultantes se presentarán en el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

1. Agregación de estados financieros.

La entidad contable pública se define como la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que en cumplimiento de su objeto desarrolla el proceso contable y produce estados, informes y reportes contables con base en las normas expedidas por el Contador General de la Nación, con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación.

Ahora, en relación con la entrega a la CGN de los reportes de información que se realiza a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública - CHIP, son responsables de su envío las entidades que tienen asignado un código institucional, que puede corresponder a información de una única entidad o a información agregada de diferentes entidades, aspecto que deberá indicarse en la presentación de los estados financieros por la entidad que envía los reportes señalados en la Categoría de Información contable pública-Convergencia. En consecuencia, a la información de reportes se anexarán los estados financieros de la entidad que reporta a la CGN agregados con los correspondientes a las demás unidades o entidades que agrega.

2. Certificación de estados financieros.

En el proceso de implementación de la Nueva normatividad contable, la CGN adelanta el proceso de revisión de los procedimientos contemplados en el RCP precedente, de manera que para efectos de determinar la obligatoriedad o no de expedir la certificación, deberá esperarse a la emisión del procedimiento respectivo.

Es del caso señalar, que en las Notas preparadas como parte integral de los estados financieros deberá incluirse la declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las cuales como parte integral del Régimen de Contabilidad Pública se presentan firmadas por los responsables de la información

contable, como son el Representante legal, el Contador y, por el Revisor Fiscal si la entidad está obligada a proveer este cargo.

3. Conversión de estados financieros.

3.1. La Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, dispone que para la conversión de estados financieros, los ingresos, gastos y costos que presenta el resultado del período, incluyendo las cifras comparativas deberán realizarse utilizando la tasa de cambio de la fecha de la transacción.

Ahora bien, cuando la entidad requiera convertir los estados financieros a una moneda diferente, para las transacciones que afectaron el resultado del ejercicio y que efectivamente corresponden a operaciones realizadas en moneda extranjera, se utilizará la tasa de cambio de la fecha de la transacción y no tendrán modificación y para la conversión a una moneda diferente de aquellas transacciones en moneda funcional que presentan un alto volumen, previo el análisis del comportamiento de la tasa de cambio, la entidad podrá utilizar una tasa media, que a falta de regulación específica podrá ser determinada por la entidad, siempre que no se presenten variaciones significativas. De presentarse estas últimas, deberá recurrirse a las tasas de las fechas de las transacciones.

3.2. En relación con los saldos del patrimonio incluyendo las cifras comparativas, la conversión a moneda diferente de la funcional, se convertirá a la tasa de cambio de las fechas de las transacciones.

Es del caso señalar, que si la entidad requiere la conversión del estado de situación financiera con los saldos iniciales se tomará la tasa de cambio de la fecha de transición en el entendido que la nueva normatividad aplica a partir del 1° de enero de 2018.

CONCEPTO No. 20172000108381 DEL 15-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los hechos que se derivan del esquema para la prestación del servicio público de aseo adoptado en Bogotá D.C.

Doctora
MARTHA JANETH CARREÑO LIZARAZO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500046002 del 12 de octubre de 2017, donde solicita pronunciamiento sobre la inaplicabilidad de lo señalado por esta entidad en la doctrina contable pública emitida mediante concepto N° 20152000042111 de fecha 28 de octubre de 2015, ratificado mediante concepto N° 20162000038101 del 29 de noviembre de 2016, que hacen referencia al reconocimiento contable de los hechos que se derivan del esquema para la prestación del servicio público de aseo adoptado en Bogotá D.C.

CONSIDERACIONES

El esquema para la prestación del servicio de aseo que opera en la ciudad de Bogotá D.C. fue adoptado mediante el Decreto Distrital No. 564 de 2012 y fue reglamentado por la Resolución No. 365 de 2013, expedida por la UAESP y el contrato interadministrativo 017 de 2012, suscrito entre la EAB ESP y la UAESP, se adoptó el “Esquema Transitorio del servicio de Aseo” de Bogotá D.C.

En desarrollo del citado marco normativo la UAESP suscribió el contrato interadministrativo 017 de 2012 con la EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTA ESP, cuyo objeto es la “Gestión y operación del servicio público de aseo en el área de la ciudad de Bogotá D. C., en sus componentes de recolección, barrido y limpieza de vías y áreas públicas, corte de césped, poda de árboles en áreas públicas y transporte de los residuos al sitio de disposición final y todas las actividades de orden financiero, comercial, técnico, operativo, educativo y administrativo que ello conlleva”.

Mediante concepto N° 20152000042111 de fecha 28 de octubre de 2015, dirigido a la doctora Marcela Victoria Hernández Romero, Contadora General de Bogotá D.C., referido al reconocimiento contable de los recursos originados en el Esquema de Aseo que opera en Bogotá D.C, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, la CGN señaló:

“Con la facturación presentada por la EAB ESP, la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP, como entidad responsable de garantizar la prestación del servicio de aseo en la ciudad, reconocerá los derechos e ingresos correspondientes por la prestación del servicio mediante un débito en la Subcuenta 140808 Servicio de Aseo de la Cuenta 1470 SERVICIOS PÚBLICOS y un crédito en la Subcuenta 432307 Recolección domiciliaria de la Cuenta 4323 Servicio de Aseo. Esta Unidad deberá mantener el control detallado sobre los valores pendientes de recaudo y, cuando ello sea pertinente, reconocerá el deterioro de la cartera. También será la entidad encargada de reportar las operaciones recíprocas cuando se trate de la prestación del servicio de aseo a entidades contables públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP.” (Subrayado fuera de texto)

En el concepto No. 20162000038101 del 29 de noviembre de 2016, dirigido a la doctora Beatriz Elena Cárdenas Casas, Directora General Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos de Bogotá D.C. (UAESP), la CGN indicó lo siguiente:

“De conformidad con las consideraciones, mientras se encuentre vigente lo dispuesto por la UAESP en el numeral 3.5.-Proceso de liquidación y facturación del servicio de aseo - de la Resolución N° 365 de 2013, mediante la cual se adoptó el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá D.C., donde se establece que los ingresos obtenidos en desarrollo de la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias son propiedad del Distrito Capital en cabeza de la UAESP, el procedimiento contable a seguir debe ser el señalado por la CGN en el concepto N° 20152000042111 de fecha 28 de octubre de 2015.

Ahora bien, si la Administración Distrital decide modificar el numeral 3.5.-Proceso de liquidación y facturación del servicio de aseo de la citada Resolución N° 365 de 2013, disponiendo que los ingresos tarifarios por concepto de la prestación del servicio de aseo en Bogotá D.C. debe reconocerlos una entidad pública diferente a la UAESP, el reconocimiento de tales ingresos deberá efectuarlo la entidad designada, siguiendo el procedimiento descrito por la CGN en el concepto antes citado.” (Subrayado fuera de texto).

La UAESP, mediante Resolución N° 353 de 2016, aclaró lo dispuesto en el numeral 3.5. de la Resolución UAESP No. 365 de 24 de julio de 2013, en donde se dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO.- Se aclara el numeral 3.5. de la Resolución UAESP No. 365 del 24 de julio de 2013, en el sentido de indicar que los ingresos que se generen por la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias son de destinación específica, los

cuales pertenecen al esquema del servicio de aseo y están afectos a las actividades o componentes del mismo y cubren los costos y gastos en que incurre cada prestador incluyendo su rentabilidad, o de otra parte son contribuciones para cubrir los subsidios, sin que los mismos sean de propiedad de la UAESP en razón a que la entidad no presta de manera directa el servicio de aseo en la ciudad de Bogotá D.C.” (Subrayado fuera de texto)

En el Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se expidió el nuevo Marco Normativo Contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 4. “Características cualitativas de la información financiera”, señala:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, dispone:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)”

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...) (Subrayado fuera de texto)

El citado Marco normativo contable, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo V Otras normas, numeral 1, párrafo 1, Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, señala lo siguiente:

1. “Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.” (Subrayados fuera de texto)

1.4 Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

23. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La CGN ratifica el concepto expedido con radicado N° 20152000042111 de fecha 28 de octubre de 2015, hasta el momento en que pierde vigencia el numeral 3.5. de la Resolución UAESP No. 365 de 24 de julio de 2013. Ahora bien, dado que a partir de la aclaración efectuada a dicho numeral, mediante la Resolución UAESP N° 353 de 2016, se vislumbra un cambio sustantivo en el alcance del esquema utilizado para la prestación del servicio de aseo en Bogotá, razón por la cual desde su expedición, en el procedimiento contable a aplicar debe atenderse a los siguientes lineamientos:

La prestación del servicio de aseo en Bogotá D.C., adoptado con el Decreto Distrital N° 564 de 2012 y reglamentado en la Resolución UAESP N° 365 de 2013, opera mediante un

acuerdo vinculante suscrito entre la UAESP (como entidad concedente) y la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá D.C. EAB ESP., en el que la citada empresa desarrolla una actividad que se encuentra cargo de la primera a cambio de una contraprestación por los servicios prestados o por la actividad desarrollada durante el plazo del acuerdo de concesión.

Ese acuerdo vinculante no se enmarca dentro de lo establecido por la CGN en la norma de “ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE”, dispuesta en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, la cual modificó las normas anexadas a la Resolución N° 533 de 2015, por cuanto la EAB ESP no utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la UAESP, o para desarrollar una actividad reservada exclusivamente para esa Unidad, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada.

Por lo anterior, en cumplimiento de los principios de contabilidad pública de devengo, esencia sobre la forma y asociación, corresponde a la EAB ESP, como entidad prestadora del servicio de aseo, reconocer en su contabilidad los ingresos, derechos, costos y gastos que surgen de tal actividad en la zona asignada, lo cual deberá efectuarse cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del periodo.

Igualmente estos lineamientos son aplicables hasta el 31 de diciembre de 2017, fecha hasta la cual se encontrará vigente el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

CONCEPTO No. 20172000108961 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo Obligatoriedad de revelar en las Notas el cálculo de los indicadores

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS

Elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo

Doctora

SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA

Gerente de Contabilidad

Fiduprevisora S.A

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500051372, del día 22 de noviembre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

“Teniendo en cuenta lo establecido en los Planes de Mejoramiento de los hallazgos de la Contraloría General de la República para la vigencia 2016, respetuosamente les solicitamos emitir concepto sobre las siguientes inquietudes:

1. Es de obligatorio cumplimiento la elaboración del flujo de efectivo para el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio teniendo en cuenta que es un patrimonio autónomo creado por la Ley 91 del 29 de diciembre de 1989 como una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, con independencia patrimonial, contable y estadística, cuyos recursos deben ser administrados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, para lo cual el gobierno suscribió un contrato de fiducia mercantil con Fiduciaria la Previsora.
2. Es de obligatorio cumplimiento incluir en las Notas a los Estados Financieros el cálculo de los indicadores.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo:

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, el numeral 13 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Capítulo II del Título III del Manual de Procedimientos, establece que: “Este estado debe ser elaborado por las empresas públicas y revela en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta, los fondos provistos y utilizados,

clasificados en actividades de operación, inversión y financiación. ...(...)”. (Subrayado fuera del texto)

En cuanto al nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, el párrafo 5 del numeral 1.2 de la Norma de Presentación de Estados Financieros establece que: “Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el párrafo 1 del Artículo 4 de la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017, establece que “el primer estado de flujos de efectivo bajo el nuevo Marco Normativo se presentará, de forma obligatoria, para el periodo contable de 2019. No obstante las entidades podrán presentarlo voluntariamente para el periodo contable de 2018.”

2. Obligatoriedad de incluir el cálculo de los indicadores en las Notas a los Estados Financieros:

Por otra parte, los numerales 16 y 22 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente establecen lo siguiente:

“16. NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS Las notas a los estados contables básicos son parte integral de éstos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos, que presentan dificultad para su medición monetaria y que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública. (...)”

22. NOTAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO Se refieren a situaciones particulares sobre la información contable, estructuradas de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas y que por su materialidad deben mostrar información adicional cualitativa y cuantitativa, como valor agregado, la cual sirve para interpretar las cifras de los estados contables, por cuanto no solamente las amplían sino que incorporan análisis específicos, en determinadas cuentas, ... (...)”. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, únicamente las empresas públicas estaban obligadas a elaborar y presentar el Estado de Flujo de Efectivo y revelar en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta, los fondos provistos y utilizados, clasificados en actividades de operación, inversión y financiación.

Ahora bien, a partir de la aplicación obligatoria del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluida la Resolución N° 484 de 2017, deberán elaborar y presentar, dentro del conjunto de estados financieros, un estado de flujos de efectivo del periodo contable, de acuerdo a los criterios definidos en el numeral 1.3.5 de la Norma de Presentación de Estados Financieros, el cual se presentará, de forma obligatoria, para el periodo contable de 2019; no obstante, las entidades podrán presentarlo voluntariamente para el periodo contable de 2018.

2. El Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos no obliga explícitamente a las entidades a revelar el cálculo de los indicadores financieros o de gestión en las Notas a los estados financieros. No obstante, la entidad deberá evaluar su pertinencia, teniendo en cuenta que cuando se traten de situaciones específicas materiales, debe presentarse la información adicional cualitativa y cuantitativa que permita a los usuarios conducir a juicios y decisiones razonables sobre las actividades y situación de las entidades contables pública.

CONCEPTO No. 20172000108981 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento del derecho por transferencias del FONTV y FONTIC.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los recursos del FONTV y FONTIC.

Doctor

JOSÉ JORGE DANGOND CASTRO

Gerente

ESP Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500056501, del día 16 de noviembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Radio Televisión Nacional de Colombia —RTVC recibe ingresos por transferencias del Fondo de desarrollo de la Televisión y los contenidos FONTV, que administra la Autoridad Nacional de Televisión —ANTV- para operación, funcionamiento e inversión. (...)

Por lo anterior y dando cumplimiento a esta resolución, RTVC registró en sus Estados Financieros el valor de las vigencias futuras, en cuentas por cobrar cuenta 1413 y en cuentas por pagar en la cuenta 2915.

RTVC está reflejando en sus Estados Financieros unos derechos que solo podrá cobrar en cada vigencia como lo establece el acto administrativo, así mismo unas transferencias condicionadas recibidas para ejecutar, sin que se haya recibido el recurso.

Por otra parte, al reportar las operaciones recíprocas se presentan diferencias con las entidades que emiten estos actos administrativos MINTIC, ANTV y FONTIC, debido a que estos solo podrán afectar el presupuesto en la parte proporcional a cada vigencia y no por la totalidad del acto administrativo por lo cual estas entidades solo contabilizan la parte que se asignara para la vigencia en curso.

En consecuencia, solicitamos a ustedes nos indiquen el manejo contable que se le debe dar en esta vigencia a la asignación de recursos con vigencias futuras que mediante acto administrativo sean asignadas a RTVC por parte de la ANTV y FONTIC.

Adicionalmente y teniendo en cuenta que RTVC fue catalogada dentro de la resolución 533/15, solicitamos revisar el procedimiento establecido por la Resolución 499 del 2013 para el manejo de los recursos recibidos de la ANTV y el FONTIC a partir del 1 de enero de 2018, en el marco de las NICSP.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 141 del numeral 9.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública define Activos como “(...)...recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtiene como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. ...” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) adoptado por la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, describe la cuenta 1413 – TRANSFERENCIAS POR COBRAR en los siguientes términos:

“1413 - TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.” (Subrayado fuera del texto)

Con relación a la nueva regulación contable, el numeral 5.2.3 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una

simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Para el reconocimiento de deudores por concepto de transferencias, la entidad receptora debe comprobar si efectivamente tiene un derecho cierto a su favor, es decir, que sea claro, expreso y exigible. Cuando en un plan financiero plurianual se proyecta la entrada de recursos en vigencias futuras por transferencias que por disposición legal debe ceder otra entidad, ello no genera un derecho cierto a favor de la entidad receptora.

Ahora bien, solo se reconocerán deudores por concepto de transferencias, si tales derechos surgen de un acuerdo formal suscrito de forma autónoma entre la entidad cedente y la entidad receptora, que originan derechos ciertos para la entidad receptora y una obligación cierta para entidad cedente. Por lo tanto, con la expedición del acto administrativo de la asignación de los recursos y el programa de giros de cada vigencia, RTVC debe reconocer una cuenta por cobrar por transferencias únicamente por el valor de los recursos asignados para el periodo contable en curso, sobre los cuales ya exista un derecho de cobro cierto, más no por la suma de los recursos de vigencias futuras.

En cuanto a la nueva regulación contable, es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP, no es igual a estas últimas.

Teniendo claro lo anterior, con respecto al procedimiento para el manejo de los recursos recibidos de FONTV y el FONTIC a partir del 1º de enero de 2018, con aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se informa que la CGN se encuentra elaborando el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con estos recursos, el cual será publicado para comentarios del público antes de su publicación definitiva.

CONCEPTO No. 20172000108991 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aspectos diversos sobre la materialidad

Doctor

IVÁN DAVID BORRERO HENRIQUEZ

Subdirector de Finanzas y Presupuesto

Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500050682, del día 17 de noviembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

1. ¿La Contaduría General de la Nación como ente rector que consolida la información financiera de las entidades del gobierno, no debería ser quien defina el criterio de Materialidad de las entidades Públicas?
2. ¿Cómo una Entidad del Gobierno puede definir su materialidad? ¿Qué criterios cuantitativos y cualitativos se deben tener en cuenta?
3. ¿La definición de materialidad establecida por cada entidad del Gobierno, no afectaría la información de las operaciones recíprocas, en cuanto a requerimientos de reconocimiento y medición?
4. Una vez definida la materialidad por parte de la entidad pública, cuando se realice un cambio de administración y ésta decida modificar el criterio de materialidad, ¿Qué pasa? ¿Cuál es el paso a seguir? ¿Se consideraría error, cambio de política o estimación?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.1 Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, describe la característica fundamental de Relevancia en los siguientes términos:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 4.2 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4.2. Cambios en una estimación contable

14. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posemplo y las obligaciones por garantías concedidas.

15. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

16. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

17. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1 y 2. En cuanto a la primera y segunda pregunta sobre la materialidad, la CGN no ha definido ni definirá parámetros, toda vez que le corresponde únicamente señalar el criterio general, en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza y/o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. Es responsabilidad de cada entidad establecer la materialidad dentro de sus políticas contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas.

Como consecuencia de ello, las entidades deberán adoptar dentro de sus políticas de gestión de los activos, los parámetros de materialidad adecuados a las condiciones particulares de la entidad, siempre que no desborden los criterios establecidos en la regulación expedida por la CGN. Por tanto, es tarea de la entidad establecer criterios de materialidad respecto a la naturaleza de sus operaciones o con la magnitud de las partidas, de tal forma que la información sea relevante para los usuarios de la información.

3. El reporte de operaciones recíprocas no está fundamentado en la materialidad, por lo tanto la definición de un umbral de materialidad por parte de cada entidad no afectará el reporte de las mismas.

4. El umbral de materialidad está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad, por lo que deberá ser tratado como una estimación contable, toda vez que las circunstancias sobre las cuales se determina dicho valor incorporan cierto grado de incertidumbre, dado que las condiciones de la entidad pueden cambiar en periodos posteriores.

Por lo tanto, los efectos que se deriven de un cambio en el umbral de materialidad como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos, se aplicarán de manera prospectiva, aplicando el numeral 4.2 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20172000115421 DEL 28-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Idoneidad de los funcionarios de una Entidad para realizar avalúos Técnicos sobre bienes inmuebles para determinar los saldos iniciales

Doctora

LUZ NELLY CORREA CAMACHO

Apoyo Financiero

Instituto de Juventud y Deportes de Boyacá- INDEPORTES

Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500052752, del 04 de diciembre de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...el Instituto se encuentra en proceso de preparación obligatoria para elaborar el balance de apertura; se contrato una firma para apoyar el proceso y ellos nos solicitan concepto sobre el avalúo de los bienes muebles de la Entidad. En las últimas capacitaciones que hemos asistido a éstas los participantes han elevado la pregunta sobre si la Entidad y/o sus funcionarios, puede avaluar o valorar sus bienes inmuebles, a lo que los instructores de la Contaduría han contestado que si que es posible y que si hay personas que lo

puedan hacer, si es posible, tomando precios de referencia, mi pregunta es, esto si es posible?. No hay necesidad de contratar a un externo? (...)"

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1673 de 2013, mediante la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones, en los artículos 4° y 6° señala:

“Artículo 4° Desempeño de las Actividades del Avaluador. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles: (...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control; (...)”

Artículo 6° Inscripción y requisitos. La inscripción como evaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Evaluadores. Para ser inscrito como evaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a evaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a evaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades - intrínsecas de los bienes a evaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los bienes a evaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a evaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el párrafo 1° del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Evaluador mantener actualizada esta información.

Parágrafo 1°. Régimen de transición. Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado

por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. (...)” (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, los artículos 6°, 7° y 12° del Decreto N° 556 de 2014 reglamentario de la Ley N° 1673 de 2013, establece:

“Artículo 6° Certificados académicos. La formación académica de los evaluadores de que trata el literal a) del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará con el título y/o la certificación de aptitud ocupacional del respectivo programa académico debidamente reconocido por autoridad competente y con el correspondiente certificado de las asignaturas cursadas y aprobadas.

Las Entidades Reconocidas de Autorregulación (ERA) tendrán en cuenta las certificaciones de asignaturas que allegue el interesado en ser inscrito como evaluador, expedidas por instituciones de educación superior y/o las instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes. “

Artículo 7°. Régimen de transición. Durante el régimen de transición previsto en el artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, el alcance de los certificados de calidad de personas expedidos por entidades de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) y los de experiencia en la actividad de valuación, de acuerdo con lo previsto en el párrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, deben coincidir entre sí y respecto de la tabla establecida en el artículo 5°.

Durante el régimen de transición de la ley, los alcances de la acreditación deberán ser iguales a los establecidos en la tabla señalada en el artículo 5°. Para ello, los organismos de certificación de personas de que trata el párrafo 1° del artículo 6° de la ley, deberán cubrir los conocimientos establecidos en el literal a) del artículo 6°, como condición para la expedición del certificado. Quienes estén certificados por dichos organismos o quieran estarlo, deberán obtener su certificado una vez la entidad haya obtenido su acreditación en el alcance correspondiente ante el Organismo Nacional de Acreditación (ONAC).

Para obtener el respectivo certificado, los evaluadores deberán cumplir con las exigencias que la acreditación le impone a la entidad de evaluación de la conformidad de acuerdo con la norma ISO 17024, así como con las que imponga el acuerdo de autorización que suscriban la Entidad Reconocida de Autorregulación y el organismo de certificación de personas.

La demostración del tiempo de experiencia mínima exigida en el párrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará mediante uno o más certificados expedidos por empleadores o contratantes en los cuales conste haber realizado uno o más avalúos, así como las fechas de inicio y de terminación de las actividades propias del evaluador.

Parágrafo 1°. Los documentos que demuestren experiencia deberán referirse a actividades realizadas con anterioridad a la presentación de los documentos ante la Entidad Reconocida de Autorregulación con la que desea adelantar su inscripción.

En todo caso, el plazo de que trata este párrafo será de máximo seis (6) meses contados a partir de la publicación del presente decreto...

Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas.

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Por regla general para realizar los avalúos debe atenderse a la Ley N° 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, en donde disponen que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autoregulación –ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Evaluadores-RAA, pero también deben tenerse en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

Los avalúos que se realicen con miras a determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, son únicos y de coyuntura, es decir que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

Para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto N° 556 de 2014, según el cual cuando se trata de

funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen actividades de evaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

Igualmente debe tenerse presente lo dispuesto en el parágrafo 1 del Artículo 6 de la Ley N° 1673 de 2013 y el artículo 7 del Decreto N° 556 de 2014, que determinaron un período de transición para su aplicación durante 24 meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA por la Superintendencia de Industria y Comercio, período en el cual las personas que a la fecha de expedición de la ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar la prueba de formación académica exigida por la Ley y acreditando: (i) El certificado emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos.

Como consecuencia de ello, es viable conformar un grupo de evaluadores, siempre que se encuentre dentro del contexto anteriormente descrito.

CONCEPTO No. 20172000115671 DEL 29-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Manejo de partidas conciliatorias en la definición de la política de efectivo y equivalentes de efectivo, y uso de la cuenta 2407 - RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Doctora
MARISOL ABRIL
Profesional Universitario
Unidad de Restitución de Tierras
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005058-2, del día 17 de noviembre de 2017, en la cual solicita se indique para la definición de la política de manejo de efectivo y equivalentes de la entidad, si las partidas conciliatorias deben ser registradas en los estados financieros en el mes que se generan o si se puede establecer dentro de la política: “En el evento que se presenten consignaciones por identificar, se deberán depurar, máximo, dentro de los tres (3) meses siguientes de su generación, si transcurrido este tiempo no fue posible su identificación, se procede a realizar el registro contable en las cuentas definidas para tal fin; sin embargo es pertinente precisar que para el cierre de cada vigencia fiscal, todas las partidas generadas y sin identificar, se deberá registrar en los Estados Financieros”.

Lo anterior, considerando que la CGN dentro del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) contempla la cuenta contable 2905 – RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS para realizar el registro de las partidas conciliatorias, según lo indica la dinámica de la cuenta en el numeral 3- “El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente”.

Así mismo, solicita se indique si en el Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno se debe utilizar para el registro de éstas partidas la cuenta 2407 – RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, en la subcuenta 240720 – Recaudos por clasificar o la subcuenta 240790 – Otros recaudos a favor de terceros.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 298 de 1996 señala:

“Artículo 4: Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

En caso de conflicto entre los anteriores principios contables, prevalecerá el principio que mejor conduzca a la representación fiel y relevancia de la información financiera de la entidad.”

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.”

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“2407 – RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente:

Es pertinente precisar, que la regulación y doctrina expedida por la CGN está orientada a definir los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los activos a nivel general y a resolver consultas sobre la interpretación y aplicación de la normatividad expedida por la entidad, más no a verificar las políticas particulares de las entidades, razón por la cual, este Despacho se abstiene de proferir un pronunciamiento confirmando o desvirtuando la política planteada en su solicitud.

Por lo cual, dentro del ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, las políticas contables tendrán que ser diseñadas por la entidad tomando como base el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así mismo, estas deben establecerse de manera uniforme para los hechos económicos que sean similares, a fin de preparar, presentar y reportar información relevante, completa, neutral y libre de errores significativos. Los hechos y particularidades a tomar en cuenta se relacionan con: la operación de la entidad, el cometido estatal que desarrolla, las transacciones que se generan y que deben ser objeto de reconocimiento, entre otros.

En relación al registro de las partidas mencionadas en su consulta, se indica que la Administración es la encargada de adoptar estrategias para que este tipo de situaciones no sucedan y se presenten así partidas conciliatorias, y en el caso de que sea imposible evitarlas, es esta misma la responsable de tomar acciones para realizar la depuración de este tipo de cuentas en el menor tiempo posible, ello en pro de dar cumplimiento a lo señalado por los principios contables de devengo y periodo contable, contenidos en los Principios de Contabilidad Pública, incluidos en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así mismo, se indica que la cuenta 2905 – RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS existente bajo el Régimen Precedente de Contabilidad Pública, se homologa en el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno con la cuenta 2407 – RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, cuenta en la cual la subcuenta 240720 – Recaudos por clasificar, se afectará de manera transitoria, cuando la entidad ha recibido recursos cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación en los estados financieros; por su parte la subcuenta 240790 – Otros recaudos a favor de terceros, se afectará cuando la entidad recibe recursos por conceptos diferentes a los enunciados en las demás subcuentas.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000131 del 05-01-2017
20172000000711 del 12-01-2017
20172000000771 del 16-01-2017
20172000000941 del 17-01-2017
20172000004741 del 16-02-2017
20172000024561 del 27-04-2017
20172000035671 del 04-07-2017
20172000056591 del 11-09-2017
20172000062251 del 26-09-2017
20172000064301 del 12-10-2017

20172000066891 del 26-10-2017
20172000075751 del 09-11-2017
20172000089891 del 10-11-2017
20172000103241 del 15-11-2017
20172000106321 del 29-11-2017
20172000106751 del 01-12-2017
20172000115441 del 28-12 -2017
20172000106421 del 30-11-2017

Capítulo 6

Marco Normativo

Entidades en Liquidación



6. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN**6.1. OTROS ACTIVOS**

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.2. OTROS PASIVOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.3. PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.4. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.5. INGRESOS FISCALES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.6. INGRESOS POR VENTA DE BIENES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.7. INGRESOS POR VENTA DE SERVICIOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.8. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.9. INGRESOS POR OPERACIONES INSTITUCIONALES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.10. OTROS INGRESOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.11. GASTOS - DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.12. GASTOS - DE VENTAS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.13. GASTOS – DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.14. GASTOS – TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.15. GASTOS PÚBLICO SOCIAL

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.16. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.17. GASTOS – OPERACIONES INSTITUCIONALES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.18. OTROS GASTOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.19. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.20. COSTOS DE VENTAS DE BIENES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.21. COSTOS DE VENTAS DE SERVICIOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.22. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.23. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS

Este año se profirió doctrina sobre este acápite

6.24. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.25. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.26. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.27. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.28. OTROS SERVICIOS

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.29. CUENTAS DE ORDEN DEUDORA – ACTIVOS CONTINGENTES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.30. CUENTAS DE ORDEN DEUDORA – DEUDORAS FISCALES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.31. CUENTAS DE ORDEN DEUDORA – DEUDORAS DE CONTROL

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.32. CUENTAS DE ORDEN DEUDORA – DEUDORAS POR EL CONTRARIO (CR)

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.33. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.34. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – ACREEDORAS FISCALES

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.35. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – ACREEDORAS DE CONTROL

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.36. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite

6.37. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

Este año no se profirió doctrina sobre este acápite